Hans-Joachim Gottschalk

DER GRUNDSATZ DER PERIODENGERECHTEN GEWINNABGRENZUNG IM STEUERRECHT

1972

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547219_0049

DER GRUNDSATZ DER PERIODENGERECHTEN GEWINNABGRENZUNG IM STEUERRECHT

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung
des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Hans-Joachim G o t t s c h a l k
aus Wilhelmshaven

1972

1. Berichterstatter : Professor Dr. KLEIN

2. Berichterstatter : Professor Dr. MENGER

Dekan : Professor Dr. KIEFNER

Tag der mündlichen Prüfung : 10.Februar 1972

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Inhaltsübersicht

		Seite :
A	Die Bedeutung der periodengerechten Gewinnabgrenzung	1
B	Der Begriff der periodengerechten Gewinnabgrenzung	1
C	Die periodengerechte Gewinnabgrenzung und die Bilanztheorien	3
	I. Die statische Bilanzauffassung	3-4
	II. Die dynamische Bilanzauffassung	4
D	Die Gewinnermittlung nach den §§ 4,5 EStG	5
	I. Die Auslegung des Begriffs "Betriebsvermögen"	5-6
	II. Die Auslegung des Begriffs "Gewinn"	6-7
E	Die Argumente für die periodengerechte Gewinnabgrenzung	7
	I. Die dynamische Tendenz des EStG	7-8
	II. Der Unterschied zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz	8-9
	III. Der Begriff des Wirtschaftsguts	9-12
F	Der Maßgeblichkeitsgrundsatz	12
	I. Die Bedeutung der handelsrechtlichen G.o.B.	12-15
	II. Die handelsrechtlichen G.o.B. und die Periodenabgrenzung	16-18

		Seite :
G	Die periodengerechte Gewinnabgrenzung in der Rechtsprechung	18-21
H	Die Möglichkeiten zur Periodenabgrenzung	21
I.	Die immateriellen Wirtschaftsgüter	22
1.	Die Entwicklung des Begriffs	22
a)	im Handelsrecht	22-23
b)	in der Rechtsprechung	23-24
2.	Die handelsrechtliche Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter	24
a)	Das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter	24-26
b)	Das Aktivierungswahlrecht für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter	26-27
3.	Die immateriellen Wirtschaftsgüter in der Rechtsprechung	28-32
4.	Der Geschäfts- oder Firmenwert	32
a)	Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Behandlung	33-35
b)	Die Abgrenzung Geschäftswert - sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter	35-39
II.	Die schwebenden Geschäfte	39-40
1.	Einzelne Fälle	40
a)	Die Provisionsforderung des Handelsvertreters	40-43
b)	Die Aufwendungen des Handelsvertreters	43-45
c)	Die gezahlte Provision bei schwebendem Grundgeschäft	45
d)	Die gezahlte Ausgleichsverpflichtung nach § 89b HGB	46-47
e)	Die Abschlußkosten bei Lebensversicherungsverträgen	47-48

Seite :

2. Die einheitliche Behandlung schwebender Geschäfte 48-50

III. Die Rechnungsabgrenzungsposten 50

1. Die Rechnungsabgrenzungsposten und die Bilanztheorien 50-51

2. Die handelsrechtliche Regelung der Rechnungsabgrenzungsposten 51

a) Der Begriff der Rechnungsabgrenzungsposten 51-55

b) Die Bilanzierungspflicht für die Rechnungsabgrenzungsposten 55

c) Das Disagio 56

3. Die Rechtsprechung zu den Rechnungsabgrenzungsposten 56-57

a) Die Kosten der Geschäftseinrichtung 57-58

b) Die an Werber gezahlten Provisionen 58-59

c) Die auf Anzahlungen geleistete Umsatzsteuer 59-63

4. Die transitorischen Aktiva im weiteren Sinne 63

a) Der Aufwand für Forschung und Entwicklung 63-67

b) Der Abraumvorrat 67-68

c) Der Aufwand für Werbung 68-70

Seite :

IV. Die Rückstellungen 70-71

1. Die Rückstellungen und die Bilanzauffassungen 71

2. Die Rückstellungen im Handelsrecht 72

a) Die ältere Auffassung 72

b) die geltende Regelung 73

aa) Die Arten der Rückstellungen 73-75

bb) Die Passivierungspflicht bzw. das Passivierungswahlrecht 75-76

3. Die Rückstellungen in der Rechtsprechung 77

a) Die Lösung von der Verbindlichkeit 77-80

b) Das Wahlrecht in der Rechtsprechung 80-81

aa) Die Pensionsrückstellungen 81-82

bb) Die Steuern 83-84

4. Einzelne Rückstellungsarten 85

a) Die Rückstellungen bei schwebenden Dauerverträgen 85

aa) Die schwebenden Dauerverträge mit Dienstleistungscharakter 85

Die Rückstellung für die Verpflichtung nach § 89b HGB 85-88

Die Rückstellungen für soziale Lasten 88-91

bb) Die Rückstellungen bei Gebrauchsüberlassung bzw. Konzessionen 91-92

Die Heimfallasten 92-93

Die Wiederherstellung des Pachtobjekts bei Pachtbeendigung 93-94

Seite :

b) Die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 94-96

c) Die Rückstellungen zur Einnahmenverteilung 96

aa) Die Rückstellungen für empfangene Zuschüsse 97-98

bb) Die Rückstellungen für Wirtschaftserschwernisse 98-100

d) Die innerbetrieblichen Aufwandrückstellungen 100

aa) Die Rückstellungen für Selbstversicherung 101-103

bb) Die Rückstellung für Abraumrückstand 103-105

cc) Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung 105-107

V. Die selbständig bewertungsfähige Last 107-109

I Ergebnis 110-111

Schrifttumsverzeichnis

A Kommentare und Einzelschriften

Adler Düring Schmaltz	Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft Stuttgart 1968
Anderson, Viktor	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung Heidelberg 1965
Bühler-Scherpf	Bilanz und Steuer 7.Aufl. München 1971
Kropff, Bruno	"Aktiengesetz" Textausgabe des Aktiengesetzes vom 6.9.1965 und des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 6.9.1965 mit Begründung des Regierungsentwurfs und Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages Düsseldorf 1965
Leffson, Ulrich	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Düsseldorf 1964
Littmann, Eberhard	"Das Einkommensteuerrecht" Kommentar zum Einkommensteuergesetz 9. Aufl. Stuttgart 1969
Littmann-Förger	Rückstellungen in Ertragssteuerbilanzen und bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens Stuttgart 1964
Mutze, Otto	Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht Berlin 1960
Pütz, Heinz	Die Rechnungsabgrenzung in der Steuerbilanz Düsseldorf 1968

Schmalenbach, Eugen	Dynamische Bilanz 13. Aufl. Köln und Opladen 1962
Tomfohrde, Klaus	Die dynamische Bilanzauffas= sung und das Bilanzsteuer= recht Düsseldorf 1959
von der Heyden / Körner	Bilanzsteuerrecht in der Praxis 2. Aufl. Herne / Berlin 1967
Werninger, Gerd	Rückstellungen in der Bilanz Wiesbaden 1960

B Aufsätze in Zeitschriften, Urteilsbesprechungen und dergl.

Albach, Horst	Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965 BB 1966, S. 377
-	Die Bilanzierung von Rück= stellungen in der Ertrag= steuerbilanz StbJhb 1967/68, S.305
Aprath, Werner	Grundsätzliches zum Gewinn= begriff in Betriebswirt= schaftslehre und Steuerrecht StbJhb 1950, S.136
Barske, K.	Gedanken zum Verhältnis der Steuerbilanz zur Handels= bilanz DB 1964, S. 1569
-	Besprechung des Urteils des BFH vom 9.10.1962 I 167/62 U StBp 1963, S. 54
-	Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Betriebsprüfung StBp 1962, S. 220

Becker, Enno	Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen StW 1927, Sp. 79
Bindler, Odilo	Die steuerliche Behandlung betrieblicher Forschungs- und Entwicklungskosten BB 1956, S. 537
Birkholz, Hans	Das neue Aktienrecht in steuerlicher Sicht BB 1966, S. 709
Blencke, Hans	Zur Aktivierung von Umsatz=steuer bei Anzahlungen FR 1956, S.203 und S.493
Börnstein, Ulrich	Die Aktivierung von Versuchs- und Entwicklungskosten nach Handelsrecht und Steuerrecht BB 1957, S. 553
Döllerer, Georg	Die Bedeutung des Begriffs "Wirtschaftsgut" bei der aktiven Rechnungsabgrenzung BB 1965, S. 326
-	Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswir=kungen auf das Steuerrecht BB 1965, S. 1405
-	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung WPg 1959, S. 653
-	Entwicklungskosten in der Handelsbilanz BB 1957, S. 983
Dürrhammer, Willy	Die Zweckverschiedenheit der Bilanzen DB 1961, S.41
Eckhardt, Walter	Die Maßgeblichkeit der Handels=bilanz für die Steuerbilanz BB 1960, S. 1213

Eggert, Horst	Zur Aktivierungspflicht für gezahlte Umsatzsteuer auf Anzahlungen BB 1956, S. 888
Ehlers, Hans	Die Aktivierung von Provisionsforderungen eines Handelsvertreters DB 1963, S. 1440
Erhard, Fritz	Zur Frage der steuerlichen Aktivierung von betrieblichen Versuchs- und Entwicklungskosten BB 1955, S. 990
Everding, Karl	Zum Begriff des Wirtschaftsguts und zur Rechnungsabgrenzung StW 1959, Sp. 169
Falkenroth, Günther	Rückstellungen für soziale Lasten im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung RWP Bl 14 D Stichwort : Steuerbilanz 30b
Fasold, Rudolf W.	Die Bewertungs- und Bilanzierungsbestimmungen des neuen Aktiengesetzes und das Steuerrecht StbJhb 1966 / 67, S.407
Flume, Werner	Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz DB 1958, S.1045
Friedrich, Werner	Aktivierung in der Steuerbilanz bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot BB 1958, S.921
Früchtnicht, H.	Rückstellungen für den Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter WPg 1967, S. 235

Gantenberg	Provisionen im werbenden Zeitschriftenhandel und Bewertung der Belieferungsrechte DB 1958, S. 409
Gnam, Arnulf	Bilanz im Zwielicht StW 1953, Sp. 369
Gothe, H.	Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Frage der Zulässigkeit reiner Aufwandsrückstellungen DStZ 1932, S. 520
Götze, Hermann	Dynamische Bilanzauffassung und bilanzrechtliche Systematik WPg 1961, S. 601
Grieger, Rudolf	Zur Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten BB 1957, S. 919
-	Die Rückstellung für Zuweisungen an am Bilanzstichtag noch nicht bestehende Unterstützungskassen BB 1954, S.861
-	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.5.1958 I 290 / 56 U BB 1958, S. 798
Hartz	Zur bilanzmäßigen Behandlung der Ausgleichszahlung an den Handelsvertreter DB 1958, S. 408
-	Besprechung des Urteils des BFH vom 4.7.1968, IV 298/63 DB 1968, S. 1887
Hauck, Jakob	Fragen der aktiven Rechnungsabgrenzung StbJhb 1960 / 61, S.265
Haver, Gerhard	Der unzerstörbare Geschäftswert in der Steuerbilanz BB 1965, S. 297
Havermann, Hans	Zur Passivierung von Pensionsverpflichtungen DB 1961, S. 985

Heuer, Gerhard	Bilanzierungsfragen bei Handelsvertretern FR 1956, S. 483
Hoffmann, Fritz	Besprechung des BFH-Urteils I 266/61 vom 20.11.1962 FR 1963, S.156
-	Besprechung des BFH-Urteils IV 62/60 U.vom 10.11.1960 FR 1961, S.269
-	Besprechung des BFH-Urteils I 326/ 56 U vom 4.2.1958 FR 1958, S.282
-	Die Provisionsforderung des Vermittlungsagenten in der Rechtsprechung des BFH FR 1954, S. 371
-	Die Dynamische Bilanz im Steuerrecht StbJhb 1954 / 55, S.19
Hoffmann, Gisela	Die Aktivierung von Reklame-Aufwendungen WPg 1958, S.566
Holling, Werner	Die Aktivierung von Provisions=forderungen und Aufwendungen für schwebende Rechtsgeschäfte der Handelsvertreter DB 1954, S. 521
Hörstmann, Franz	Die Sonderstellung des Ge=schäftswerts im Steuerrecht StbJhb 1962/ 63, S.147
Institut der Wirtschaftsprüfer	Zur Frage der Bedeutung aktienrechtlicher Bewertungs=vorschriften für das Steuer=recht WPg 1967, S.666
Jakob, Josef	Die Rechnungsabgrenzungsposten nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung WPg 1959, S. 304

Klein, Walter	Das Aktiengesetz und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung BB 1967, S.89
Körner, Werner	Vereinheitlichung des Bilanzsteuerrechts mit Hilfe der dynamischen Bilanzauffassung BB 1964, S. 798
-	Der dynamische Charakter der Steuerbilanz BB 1966, S. 953
Kropff, Bruno	Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechts WPg 1964, S.565
-	Übergangsfragen zu den Rechnungsregelungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965 DB 1966, S. 669
-	Grundsätze der Rechnungslegung nach dem Aktiengesetz 1965 NBw 1966, S.59
Kühn, Rolf	Die Umsatzsteuer als Wirtschaftsgut BB 1958, S. 1016
Labus, Otto	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 20.9.1960 - I 83/60 BB 1960, S.1234
-	Besprechung des Urteils des BGH vom 11.7.1966 II ZR 134/65 BB 1966, S. 916
Lenski, E.	Zur steuerlichen Behandlung originär entstandener Geschäftswerte, insbesondere im Verlagswesen BB 1955, S. 1085
Leykum, Klaus-Dietrich	Wirtschaftsgut und dynamische Bilanzauffassung in der Steuerbilanz ZfbF 1963, S.397

Littmann, Eberhard	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und dynamische Bilanzauffassung in Handels- und Steuerbilanz BB 1964, S.651
-	Das Recht der Steuerbilanz I DStR 1963, S.651
-	Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften vom 6.September 1965 in der Sicht des Bilanzsteuerrechts DStR 1966, S.233
-	Der schwebende Vertrag in der Steuerbilanz des Kaufmanns DStZ A 1963, S.178
-	Die Rückstellungen in der Einkommensteuerbilanz DStZ 1948, S.67
-	Umstrittene Aktivierung von Aufwendungen in der Einkommensteuerbilanz Inf 1958, S.214
-	Die Tragweite der neugefaßten §§ 5,6 EStG DStR 1969, S.321
Meilicke	Neue Rückstellungserfordernisse durch neue Sozialverpflichtungen BB 1951, S. 845
Minz, Willy	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und dynamische Bilanzlehre WPg 1965, S.148
Mittelbach	Sind beim werbenden Zeitschriftenhandel Belieferungsrechte zu aktivieren ? Steuerwarte 1954, S.73
Mohr, Heinrich	Die Behandlung des Werbeaufwandes in Handels- und Steuerbilanz WPg 1961, S.324

Mutze, Otto	Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht NB 1959, S.5
-	Grundsatzfragen der Bilanzierungs- und Aktien=reform WPg 1965, S.169
-	Der Einfluß der dynamischen Bilanzauffassung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das Steuerwesen FR 1960, S.614
-	Passivierungspflicht oder Passivierungswahlrecht bei Pensionsverbindlichkeiten FR 1961, S.406
Nehm, Hartmut	Rückstellungen nach neuem Aktivierungsrecht WPg 1966, S.3
Nissen, Karl-Heinz	Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes DStZ A 1969, S.129
Peter	Rückstellung für Ausgleichsan=sprüche des Handelsvertreters NWB Fach 17a, 61
Plückebaum, Rudolf	Rückstellungen für Wirtschafts=erschwernisse bei der Ermitt=lung des Gewinns aus Gewerbe=betrieb DB 1962, S.1664
-	Immaterielle Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten StLex 3,5-6, S.9
-	Zusammenfassende Betrachtung der Neufassung der §§ 5 und 6 EStG StBp 1970, S.249
Raben, Erwin	Der vermeintliche Gegensatz zwischen der handels- und steuerrechtlichen Regelung des Firmenwerts FR 1962, S.28

Rau, Hans-Gerd	Steuerliche Übernahme handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften DB 1969, S.676
Richter, Artur	Zur Frage der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen WPg 1963, S.533
Risse, Heinz	Zur Rückstellung für Ausgleichszahlung an Handelsvertreter DB 1955, S.461
-	Die bilanzmäßige Behandlung der Ausgleichsentschädigung des Handelsvertreters BB 1966, S.1445
-	zur steuerlichen Beurteilung der Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter BB 1958, S.337
Schönnenbeck, Hermann	Die Rückstellung für Jubiläumszuwendungen DB 1961, S.484
Schrader, Helmut	Zu den Auswirkungen des Aktiengesetzes auf das Bilanzsteuerrecht DB 1966, S.1144
Schröder, Georg	Rückstellungen in der Bilanz für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter BB 1954, S.763
Schwochert, Klaus	Zur Abschreibung derivativ erworbener Firmenwerte bei Handelsvertretern DB 1963, S.562
Sieben, Horst	Zur Passivierungspflicht von Pensionsverbindlichkeiten WPg 1963, S.29
Spitaler, Armin	Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Besteuerung StW 1959, Sp. 632

Spitaler, Armin	Inwieweit sind Verlags- und Belieferungsrechte bewertbare und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter ? FR 1956, S. 243
Steinfeld	Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes Inf 1969, S.207
Steuck, Heinz-Ludwig	Die Frage der Aktivierung des Provisionsanspruchs des Handelsvertreters im Spiegel der Rechtsprechung DStR 1964, S.99
Stier, Wilfried	Der Zeitpunkt der Aktivierung der Provisionen eines Handelsvertreters StW 1963, Sp 753
Theis, J.	Wann muß der Handelsvertreter seine Provisionsforderung aktivieren ? DB 1956, S.830
-	Besprechung des BFH-Urteils I 326/56 U vom 4.2.1958 FR 1958, S.283
-	Verfeinerung der Abgrenzungsmethoden bei der Gewinnermittlung FR 1956, S. 194
Thiel, Rudolf	Das Gesetz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG FR 1969, S.165
van der Velde, Kurt	Die Anerkennung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Steuerrecht WPG 1950, S.109

van der Velde, Kurt	Der gegenwärtige Stand der Behandlung der Rückstellungen in der Handels- und in der Steuerbilanz WPg 1952, S.328 und S.352
-	Zur Kritik an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung DB 1956, S.804
Vangerow, Friedrich	Erläuterungen zur Rechtsprechung StW 1963, Sp. 729
Vogel, Horst	Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das Bilanzsteuerrecht DB 1966, S.909
-	Zum Verhältnis Handelsrecht-Steuerrecht StKrep 1963, S.117
Waldner, Wolfgang	Wirtschaftsgut und Rechnungsabgrenzung BB 1958, S.1051
-	Zur bilanzmäßigen Behandlung der Ausgleichszahlung an den Handelsvertreter DB 1958, S.749
-	Kann der Unternehmer eine Rückstellung für Ausgleichszahlungen an den Handelsvertreter bilden ? DB 1958, S.113
-	Der Grundsatz der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte BB 1961, S.400
Weingart, K.	Nochmals : Zur Aktivierung von Umsatzsteuer bei Anzahlungen FR 1956, S.492

Weisensee, Carl	Sind Rückstellungen wegen Überalterns und für soziale Leistungen in der Zukunft steuerlich zulässig ? DStZ 1953, S.86
-	Genehmigungen im Güterfern= verkehr nach dem Güterkraft= verkehrsgesetz vom 17.10.1952 DStZ A 1963, S.146
-	Zur Aktivierung von Konzessionen nach dem Güterfernverkehrs= gesetz vom 17.10.1952. DStZ A 1964, S.106

Abkürzungsverzeichnis

AktG	Aktiengesetz
BB	Betriebsberater
BBK	Betriebs-Berater-Kartei
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BGH	Bundesgerichtshof
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
DStZ E	Deutsche Steuerzeitung Eildienst
EFG	Entscheidung der Finanzgerichte
EGAktG	Einführungsgesetz zum Aktiengesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
G.o.B.	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
Inf	Information
KStG	Körperschaftssteuergesetz
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung
LZ	Leipziger Zeitung für deutsches Recht
NBw	Neue Betriebswirtschaft
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzhof
R.	Rechtsspruch
RFH	Reichsfinanzhof

RStBl	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis
StbJhb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Steuerliche Betriebsprüfung
StKRep	Steuerkongreß-Report
StLex	Steuer-Lexikon
StRK	Steuerrechts-Kartei
StW	Steuer und Wirtschaft
Tz	Textziffer
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
WPg	Wirtschaftsprüfung
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

A Die Bedeutung der periodengerechten Gewinnabgrenzung

Die Frage nach der Geltung des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnabgrenzung ist eine der zentralen Fragen des Bilanzsteuerrechts, da sie in zahlreichen Fällen über den Ansatz von Aktiv- bzw. Passivposten entscheidet. Es ist daher keineswegs verwunderlich, daß die Auffassungen der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen über die Geltung dieses Grundsatzes und seine Anwendbarkeit im Einzelfall häufig auseinandergehen. Während die Finanzverwaltung geneigt ist, den Grundsatz der periodengerechten Gewinnabgrenzung auf der Aktivseite zu betonen, um entsprechend höhere Steuern zu erzielen, zeigt der Steuerpflichtige hierfür wenig Verständnis und ist im Gegenteil vielfach bemüht, den genannten Grundsatz auf der Passivseite zur Anwendung zu bringen. Hierbei folgt ihm die Finanzverwaltung allerdings nur zurückhaltend. Die Bezugnahme auf den Grundsatz periodengerechter Gewinnabgrenzung findet sich jedoch nicht nur bei der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen, sondern wird auch in zahlreichen Entscheidungen der Rechtsprechung zum maßgeblichen Kriterium für die Aktivierung oder Passivierung gemacht. Die große praktische Bedeutung legt es nahe, den Grundsatz der periodengerechten Gewinnabgrenzung auf seine Geltung und den Umfang seiner Geltung im Steuerrecht näher zu untersuchen.

B Der Begriff der periodengerechten Gewinnabgrenzung

Diese Untersuchung setzt zunächst eine Bestimmung des Begriffs der periodengerechten Gewinnabgrenzung voraus. Das Problem der periodengerechten Gewinnabgrenzung ist ein Problem des Jahresabschlusses (§ 39 HGB, § 149 AktG) sowie der Besteuerung nach Wirtschaftsjahren (§§ 4,5 EStG und § 2 Abs.5 und 6 EStG). Wäre nur der Gewinn, den ein Unternehmen in seinem Gesamtlebenszeitraum erzielt, zu erfassen und zu

besteuern, so wäre eine periodengerechte Gewinnabgrenzung überflüssig, da es gewissermaßen nur eine Periode gäbe, die nicht gegenüber anderen Perioden abgegrenzt zu werden brauchte. Das Problem der periodengerechten Gewinnabgrenzung stellt sich aber deshalb, weil für Zwecke der kaufmännischen Rechnungslegung die Einteilung des Gesamtlebenszeitraums einer Unternehmung in Teilabschnitte gefordert wird. Der zutreffende Gewinn einer bestimmten Periode ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem Aufwand (Wertverzehr) und Ertrag (Wertzugang) der betreffenden Periode. Den Maßstab für den Aufwand bilden die Ausgaben und für den Ertrag die Einnahmen. Daraus ergibt sich, daß als Aufwand der Periode der Teil früherer, gegenwärtiger oder künftiger Ausgaben anzusehen ist, der die betreffende Abrechnungsperiode belasten soll und der Ertrag den Teil der früheren, gegenwärtigen oder zukünftigen Einnahmen, die der betreffenden Periode zugutekommen sollen, darstellt. Hieraus folgt, daß die Einnahmen oder Ausgaben, die in der betreffenden Periode noch nicht erfolgswirksam geworden sind, d.h. noch nicht zu Aufwand oder Ertrag geführt haben, abzugrenzen sind. Entscheidend sind also nicht die Zahlungsvorgänge, sondern maßgebend ist die Zuordnung zu einer bestimmten Periode. Dies bedeutet, daß Ausgaben oder Leistungen, die noch nicht das betreffende Wirtschaftsjahr belasten bzw. Ausgaben oder Leistungen, denen noch keine Einnahme desselben Wirtschaftsjahres gegenübersteht, a k t i v i e r t und andererseits Lasten, die noch nicht zu einer Ausgabe oder Leistung geführt haben, und Einnahmen, denen noch keine Ausgabe oder Leistung desselben Wirtschaftsjahres entspricht, p a s s i v i e r t werden müssen.[1]

---

1) Da das Steuerrecht, abgesehen von der sogenannten Einnahmeüberschußrechnung nach § 4 Abs.3 EStG, bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach §§ 4,5 EStG von der kaufmännischen Rechnungslegung ausgeht, stellt sich die Frage der zutreffenden Periodenabgrenzung nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung auch im Steuerrecht, wobei hier wegen der Progression des Steuertarifs, des Verlustausgleichs (§ 2 Abs.2 EStG) und aus anderen Gründen die zutreffende Ermittlung des Gewinns der jeweiligen Periode von besonderer Bedeutung ist.

Die periodengerechte Gewinnabgrenzung dient daher der Erfassung des möglichst zutreffenden Periodengewinns unter Ausschaltung der periodenfremden Vorgänge.

C Die periodengerechte Gewinnabgrenzung und die Bilanztheorien

Die Frage nach der Geltung des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnabgrenzung kann nicht ohne eine Erörterung des Verhältnisses dieses Grundsatzes zu den Bilanztheorien beantwortet werden, da den Bilanztheorien für die steuerliche Aktivierung bzw. Passivierung große Bedeutung beigemessen wird.
Neben den für das Steuerrecht unbedeutend gebliebenen Bilanztheorien der organischen Tageswertbilanz und des kalkulatorischen Gewinnbegriffs[1] sind hier besonders die statische und die dynamische Bilanzauffassung zu nennen.

I. Die statische Bilanzauffassung

Die statische Bilanz stellt die herkömmliche handelsrechtliche Auffassung zur Bilanzierung dar, wie sie in den §§ 38, 40 HGB, im Aktiengesetz von 1937 und auch wieder im Aktiengesetz von 1965 zum Ausdruck kommt. Der statischen Bilanz geht es in erster Linie um die Ermittlung des Vermögens.[2] Die Bilanz dient hierbei vornehmlich dazu, die Entwicklung des Vermögens in der betreffenden Periode wiederzugeben. Entscheidend ist der Begriff des bewertungsfähigen Wirtschaftsgutes. Als Aktivposten ist nur das anzusetzen, was

---

1) Vgl. hierzu Littmann, StW 1948 Sp. 779 ff . Der kalkulatorische Gewinnbegriff als eine Stückrechnung ist für eine Zeitrechnung nach Wirtschaftsjahren ungeeignet.

2) Schmalenbach , S.44.
Bühler-Scherpf, S.28

einen Verkaufswert hat, und als Passivposten nur das, was das Aktivvermögen belastet. Demgegenüber ist für die statische Bilanzauffassung die Ermittlung des periodengerechten Aufwands und Ertrags weniger wichtig.

II. Die dynamische Bilanzauffassung

Besonders betont hingegen wird das Prinzip der periodengerechten Gewinnabgrenzung von der dynamischen Bilanzauffassung.[1] Nach dieser Bilanztheorie sind sämtliche Bilanzposten bis auf Kapital und Barvermögen schwebende Posten, d.h. sie müssen gegenüber vorhergehenden bzw. nachfolgenden Perioden abgegrenzt werden. Diese Bilanz wird auch als die Bilanz der Rechnungsabgrenzungsposten bezeichnet[2]. Die Aktivseite enthält die schwebenden Vorleistungen, die Passivseite die schwebenden Nachleistungen. Die dynamische Bilanzauffassung versteht die Bilanz in erster Linie als ein Lenkungsinstrument für den Unternehmer, der wegen der Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnungen die Ermittlung des periodengerechten Gewinns erstrebt. Um den einzelnen Gewinnermittlungsabschnitt zutreffend zu erfassen, wird die Aufwandsbelastung ohne Rücksicht darauf durchgeführt, ob bereits eine Ausgabe erfolgte oder eine effektive Vermögensminderung eingetreten ist und es wird der Ertrag errechnet, ohne daß bereits immer eine Einnahme erzielt wurde oder eine effektive Vermögenserhöhung eingetreten ist.

Die Behandlung der Bilanztheorien zeigt, daß der Grundsatz periodengerechter Gewinnabgrenzung sehr eng mit der dynamischen Bilanzauffassung verknüpft ist.[3]

---

1) Schmalenbach, S.53 ff ; Tomfohrde, S.13 ff.

2) Littmann, §§ 4,5; Tz 50

3) Es soll allerdings nicht verkannt werden, daß auch die dynamische Bilanzauffassung wegen des Grundsatzes der Vorsicht die periodengerechte Gewinnabgrenzung nicht in vollem Umfang durchführt. Nach der dynamischen Bilanzauffassung ist die zeitraumrichtige Gewinnermittlung

D Die Gewinnermittlung nach den §§ 4,5 EStG

Es fragt sich nun, wie weit die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften sich den Grundsatz periodengerechter Gewinnabgrenzung bzw. die dynamische Bilanzauffassung zu eigen gemacht haben.

I. Die Auslegung des Begriffs "Betriebsvermögen"

Untersucht man die Vorschriften über die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach den §§ 4,5 EStG [1] auf ihre Bedeutung für die Periodengerechtigkeit, so fällt zunächst die Formulierung "Betriebsvermögen" auf, die eindeutig statischen Charakter hat und den Schluß nahelegt, daß nur Vermögensgegenstände im Sinne der statischen Bilanzauffassung bilanziert werden dürfen. Wenn auch diese Terminologie

---

aber einer der tragenden Grundsätze des Bilanzrechts (vgl. BFH Urteil vom 14.1.1960, IV 108/58 U, BStBl 1960 III 137). Sie wird daher auch häufig zur Begründung periodengerechter Gewinnabgrenzung herangezogen (vgl. BFH Urteil vom 13.8.1957, I 46/57 U, BStBl 1957 III 350).

1) Die Einnahmen- Ausgabenrechnung nach § 4 Abs.3 EStG bietet naturgemäß wegen ihrer vereinfachenden Gleichsetzung des Periodenergebnisses mit den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben der Periode kaum Möglichkeiten zur Durchführung des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnabgrenzung. (Diese Vereinfachung wird allerdings zugunsten des Fiskus insoweit nicht durchgeführt, als bei der Anschaffung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens diese unter Beachtung von § 7 EStG nur mit dem Teil, der auf das Wirtschaftsjahr entfällt, von den Betriebseinnahmen abgesetzt werden.) Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG wird aber auch bei den kleinen Betrieben, fur die sie gilt, dem Periodenergebn im wesentlichen gerecht.
Der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs.1 EStG und der Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs.1 EStG brauchen nicht getrennt behandelt zu werden, da die in § 5 Abs.1 EStG angeführten handelsrechtlichen G.o.B. jedenfalls, soweit es um materielle Bilanzierungsfragen geht, im wesentlichen auch Geltung für den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs.1 EStG haben (vgl. statt vieler Gnam, StW 53,369).

der dynamischen Bilanz fremd ist, so kann hieraus jedoch nicht gefolgert werden, daß damit die statische Bilanzauffassung für maßgeblich erklärt wäre.[1] Hierbei bliebe unberücksichtigt, daß der Begriff des Betriebsvermögens zwar historisch der statischen Bilanzauffassung entstammt, dies jedoch nicht bedeutet, daß er nicht auch sinnvoll im Sinne dynamischer Bilanzauffassung ausgelegt werden könnte. Nach dynamischer Bilanzauffassung umfaßt der Begriff des "Betriebsvermögens" auch die dieser eigenen Verrechnungsposten.[2]

II. Die Auslegung des Begriffs "Gewinn"

Demgegenüber wird besonders von Körner/ v.d.Heyden[3] unter Berufung auf die §§ 2 Abs.3 und 4 in Verbindung mit § 4 und § 5 EStG sowie die Überschrift zu den §§ 4 ff. EStG "3.Gewinn", zu § 4 "Gewinnbegriff im allgemeinen" und zu § 5 "Gewinn bei Vollkaufleuten und bestimmten anderen Gewerbetreibenden" die Gewinnermittlung als der alleinige Zweck der Steuerbilanz angesehen, wobei der Begriff "Gewinn" im Sinne der Betriebswirtschaftslehre dynamisch ausgelegt wird. Jedoch führt auch die Auslegung des Wortes "Gewinn" nicht weiter, da sich daraus keineswegs eindeutig ergibt, daß hiermit der im Sinne dynamischer Bilanzauffassung ermittelte Gewinn gemeint ist. Näher liegt es, hierbei wegen des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung an den eher statisch geprägten handelsrechtlichen Gewinnbegriff zu denken[4]. Littmann weist zutreffend darauf hin, daß bis

---

Der nach § 5 EStG ermittelte Gewinn gilt von Modifizierungen abgesehen gemäß § 6 KStG auch für die Körperschaftsteuer und gemäß § 7 GewStG auch für die Berechnung des Gewerbeertrags.

1) Tomfohrde, S.43.
2) van der Velde, WPg 50,112.
3) Körner/ v.d.Heyden, S.91.
4) Littmann, BB 64,651.

zum Nachweis eines eigenständigen steuerlichen Gewinnbegriffs vom handelsrechtlichen Gewinnbegriff auszugehen sei. Der handelsrechtliche Gewinnbegriff ist aber wegen seiner starken Orientierung am Vorsichts- und Gläubigerschutzprinzip weniger geeignet, den zutreffenden Periodengewinn zu ermitteln.

E Die Argumente für die periodengerechte Gewinnabgrenzung

I. Die dynamische Tendenz des EStG

Gewichtiger als die Verwendung der Formulierung "Gewinn" im Einkommensteuergesetz ist indes der Hinweis auf die dynamische Tendenz mancher Vorschriften des Einkommensteuergesetzes [1], aus denen der Schluß gezogen wird, daß in Zweifelsfällen der Bilanzierung die dynamische Bilanzauffassung entscheidend sei.[2] Es ist nicht zu verkennen, daß der in § 4 Abs.1 Satz 1 EStG festgelegte Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs (der die unveränderte Übernahme der Werte der Schlußbilanz des vergangenen Wirtschaftsjahrs in die Anfangsbilanz des nächsten Wirtschaftsjahrs fordert) nur als Gewinnermittlungsvorschrift verständlich ist, nämlich der Ermittlung des Gesamtgewinns eines Unternehmens dient. Für eine statisch geprägte Vermögensfeststellung ist der Grundsatz des Wertzusammenhangs bedeutungslos. Daher ist dem Bewertungsgesetz eine derartige Vorschrift fremd. Die Vorschriften über die Abschreibung (§ 7 EStG) mit ihrer Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf den Zeitraum der Nutzung sowie die Bestimmung des § 6a Abs.2 EStG über die Bildung der Pensionsrückstellungen zeigen das Bestreben, den periodengerechten Gewinn zu ermitteln.[3] Die Anerkennung des dynamischen Charakters

---

1) Körner, BB 66, 953 ; Werninger, S.45 .

2) Leykum, ZfbF 63,397.

3) Bschluß des HFH vom 7.12.1967, GrS 1/67, BStBl 68 II 268.

gewisser Vorschriften des Einkommensteuergesetzes führt aber nicht dazu, die dynamische Bilanzauffassung als das steuerlich maßgebliche Bilanzierungsprinzip anzuerkennen. Hierbei würde übersehen, daß die Vorschriften über die Abschreibung bzw. über die Pensionsrückstellungen lediglich Korrekturvorschriften gegenüber dem nach den handelsrechtlichen G.o.B. zu ermittelnden Gewinn darstellen und andererseits das Einkommensteuergesetz zumindest nach der Neufassung der §§ 5,6 EStG im Jahre 1969 [1] auch Vorschriften aufweist, die deutlich der Tendenz zur Periodenabgrenzung widersprechen. [2] Es handelt sich hier um die im Anschluß an die aktienrechtliche Regelung vorgenommene Begrenzung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs.3 EStG n.F.) sowie das Verbot des Ausweises nicht entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 5 Abs.2 EStG n.F.).[3]

II. Der Unterschied zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz

Auf betriebswirtschaftlicher Seite findet sich häufig die Neigung, wegen der unterschiedlichen Zwecke von Handelsbilanz und Steuerbilanz die Handelsbilanz eher nach der statischen und die Steuerbilanz nach der dynamischen Bilanzauffassung auszurichten. [4] Während die Handelsbilanz in erster Linie der Vermögensfeststellung bzw. der Gewinnermittlung im Sinne der Feststellung eines verteilbaren Gewinns (vgl. die §§ 120, 336 HGB) diene und der betriebswirtschaftlich richtige Gewinn erst in zweiter Linie bedeutsam sei, erstrebe das Steuerrecht schon wegen des

---

1) Neufassung vom 16.5.1969, BGBl I S.421.
2) Die Sonderbewertungen mit wirtschaftspolitischem Ziel (§§ 6b,7b EStG) und Vereinfachungsgrundsätze wie die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs.2 EStG), die zweifellos auch der periodengerechten Gewinnermittlung widersprechen, sollen hierbei unberücksichtigt bleiben, da es sich um Vorschriften mit ausgesprochenem Sondercharakter handelt.
3) Wegen der letzteren vgl. Nissen in DStZ A 1969, S.129,131.
4) Dürrhammer, DB 61,41; Götze, WPg 61,607.

Ideals der Gleichheit der Besteuerung die Ermittlung des betriebswirtschaftlich richtigen Gewinns.[1] Zur Feststellung des Vermögens verlange das Steuerrecht eine besondere Vermögensaufstellung nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Um zu einer zutreffenden Gewinnerfassung zu kommen, müsse das Steuerrecht die handelsrechtlich weitgehend mögliche Bildung stiller Reserven einschränken.[2] Wenn auch einzuräumen ist, daß für die steuerliche Gewinnermittlung eine Objektivierung des Gewinns zu begrüßen ist, so ändert dies jedoch nichts daran, daß im Steuerrecht als einem klassischen Gebiet der Eingriffsverwaltung teleologische Gesichtspunkte zu Ungunsten der Steuerpflichtigen nur zurückhaltend berücksichtigt werden können.[3] Zu Recht wird gegen die Auslegung des steuerlichen Gewinnbegriffs vom Sinn und Zweck der Gewinnermittlung für die Besteuerung her eingewandt, daß die Identität der G.o.B. durch die unterschiedlichen Zwecke von Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht berührt wird.[4]

III. Der Begriff des Wirtschaftsguts

Anknüpfend an den handelsrechtlichen Begriff des "Vermögensgegenstandes" wird der dem Steuerrecht eigentümliche Begriff des "Wirtschaftsguts" vielfach als das für die

---

1) Ähnlich argumentiert der BFH in seinem Beschluß vom 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl 69 II 291), wo ausgeführt wird, es entspreche dem Sinn und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung, den vollen Gewinn zu erfassen, daher seien handelsrechtliche Wahlrechte für das Steuerrecht unbeachtlich. Was handelsrechtlich aktivierungsfähig sei, müsse steuerlich aktiviert werden und wenn handelsrechtlich lediglich ein Passivierungswahlrecht bestehe, sei dies steuerlich unbeachtlich. Hierbei bezieht sich der BFH auch auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung (Art.3 GG).

2) Diese Möglichkeiten sind durch die Bewertungsvorschriften des AktG 1965 (§§ 153-156), wonach nicht mehr ein uneingeschränkt niedriger Wertansatz zulässig ist, allerdings erheblich eingeschränkt worden.

3) Eckhardt, BB 60, 1214 ; Mohr, WPg 61,327 .

4) Littmann, DStR 63,653.

Aktivierung und Passivierung maßgebliche Kriterium angesehen. Es ist daher zu prüfen, wie weit dieser Begriff im Sinne periodengerechter Gewinnabgrenzung ausgelegt werden kann. Der Begriff des Wirtschaftsguts findet sich in mehreren Vorschriften des Einkommensteuerrechts (u.a. §§ 4,6 EStG), ohne jedoch eine Legaldefinition zu erfahren. Bis zur Neufassung des § 6 EStG ist verschiedentlich die Auffassung vertreten worden, daß § 6 EStG eine materielle Bilanzierungsvorschrift darstelle, die dem Steuerrecht unabhängig von den handelsrechtlichen G.o.B. eine eigenständige Bilanzierung erlaube. [1] Auch die Rechtsprechung hat in einer Reihe von Entscheidungen § 6 EStG als eine selbständige steuerliche Bilanzierungsvorschrift angesehen. [2] Während die alte Fassung (§ 6 Abs.1 EStG "für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen ...") das Verhältnis des § 6 EStG zu § 4 Abs.1 EStG und insbesondere zu § 5 EStG nicht ausdrücklich klarstellte und somit die genannte Auslegung begünstigte, kann im Hinblick auf die Neufassung des Einleitungssatzes zu § 6 EStG ("für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs.1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusatzen sind ...") § 6 EStG nicht mehr als eine selbständige Bilanzierungsvorschrift angesehen werden. [3] Meines Erachtens konnte aber

---

1) Barske, DB 64, 1569 ; Börnstein, BB 57,553 ; Birkholz, BB 66,709 ; Schrader, DB 66, 1144.

2) U.a. BFH Urteil vom 29.4.1965, IV 403/62 U, BStBl 65 III 414 ; BFH Urteil vom 18.3.1965, IV 116/64 U, BStBl 65 III 289.
In der Begründung seiner Ablehnung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zur Änderung des Einkommensteuergesetzes (BT-Drucksache V 3187) betont auch der Bundesrat (Anlage 2 BT-Drucksache V 3187), daß über Fragen der steuerlichen Aktivierung grundsätzlich aus den §§ 6 und 7 EStG zu entscheiden sei. Besonders interessant ist die Anmerkung des Bundesrates, daß andernfalls die zutreffende Ermittlung des Periodengewinns ausgeschlossen wäre.

3) Dies scheint aber immer noch nicht unumstritten zu sein, da Littmann (DStR 69, 321) nach wie vor den Begriff des Wirtschaftsguts für autonom hält, wenn er ausführt, daß gemäß § 4 EStG das Betriebsvermögen aus Wirtschaftsgütern bestehe und der Hinweis auf die G.o.B.

für die alte Fassung des § 6 EStG nichts anderes gelten, da § 6 EStG nicht die Frage regelte, ob etwas überhaupt zum Betriebsvermögen gehört, sondern nur die Bewertung, wenn aufgrund anderer Vorschriften (§§ 4,5 EStG) die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen festgestellt war. [1] § 6 EStG bildete lediglich eine Ergänzung zu § 4 EStG, wie sich auch aus der Verweisung ergab. [2] Es bleibt festzuhalten, daß der Begriff des Wirtschaftsguts keine selbständige Bedeutung hat ; er ist vielmehr mit dem handelsrechtlich bilanzierungsfähigen Gegenstand identisch. [3] Er ist nur eine Bezeichnung für die zu bewertenden Gegenstände. Es handelt sich lediglich um eine historisch begründete Verschiedenheit im Sprachgebrauch. [4] Für die Auslegung des Begriffs "Wirtschaftsgut" ist daher auf die handelsrechtlichen G.o.B. zurückzugehen. [5] Es kann daher - vorbehaltlich des Nachweises, daß die G.o.B. in vollem Umfang die dynamische Bilanzauffassung anerkennen - nicht davon ausgegangen werden, daß der Begriff des Wirtschaftsguts dem Prinzip der Periodenabgrenzung weitgehend Rechnung tragen muß. Ebensowenig kann der Begriff des Wirtschaftsguts daher konsequent im Sinne der dynamischen Bilanz ausgelegt werden. [6] Wegen der eindeutigen Ausrichtung am Handelsrecht ist auch die naheliegende erweiternde Auslegung

---

in § 5 EStG sich nicht auf die Frage beziehe, welche Wirtschaftsgüter anzusetzen seien.
Auch in seinem Kommentar zum EStG (§§ 4,5 Tz 51g) hält Littmann an der Autonomie des Begriffs des Wirtschaftsguts fest, wobei er mit der unterschiedlichen Zielsetzung von Steuerbilanz und Handelsbilanz argumentiert.

1) Nach Bühler, S.172,173 soll sich die Aktivierungspflicht als solche aus § 40 HGB ergeben ; der Umfang der Aktivierungspflicht ergebe sich mittelbar aus § 6 EStG.
2) Vgl. statt vieler Döllerer, BB 65,329 ; dies räumt übrigens auch Littmann ein (vgl. BB 64,651).
3) Anderson,S.34.
4) Döllerer, BB 65, 1405 ; Kühn,BB 58, 1016.
5) Fasold, StbJhb 66/67,409.
6) Leykum, ZfbF 63,411 ; wegen der völligen Unselbständigkeit des Begriffs des Wirtschaftsguts ist auch nicht recht verständlich, weshalb er als Brücke zwischen Vermögensvergleich und Periodengewinn angesehen werden soll. So aber Flume, DB 58,1050 ; Everding, StW 59, Sp.172.

des Begriffs des Wirtschaftsguts unter Berufung auf § 1 Abs.2 Steueranpassungsgesetz nicht möglich.[1]

Es soll allerdings nicht übersehen werden, daß der Begriff des Wirtschaftsguts besonders in der Rechtsprechung vielfach abweichend von der handelsrechtlichen Behandlung zur Bilanzierung herangezogen wird und weitgehend dynamisiert worden ist.[2] Dies vermag jedoch nichts an der hier vertretenen Auffassung zu ändern, wonach der Begriff des Wirtschaftsguts nicht geeignet ist, über die von den handelsrechtlichen G.o.B. vorgegebenen Grenzen hinaus, die Bilanzierung von Aktivposten zu ermöglichen, da wegen der noch zu erörternden Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auch für letztere die handelsrechtlichen G.o.B. maßgeblich sind.[3]

F Der Maßgeblichkeitsgrundsatz

I. Die Bedeutung der handelsrechtlichen G.o.B.

Mit der Verweisung auf die handelsrechtlichen G.o.B. ist bereits der für die Periodengerechtigkeit und ihre Geltung im Steuerrecht entscheidende Gesichtspunkt angesprochen.[4] Bei der bisherigen Betrachtung blieb weitgehend unberücksichtigt, daß nach § 5 EStG das nach handelsrechtlichen G.o.B. aufzuweisende Betriebsvermögen der Gewinnermittlung zugrunde zu legen ist. Dieser Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz bedeutet, daß der handelsrechtliche Gewinn, soweit er nicht durch die in § 5 EStG enthaltenen Korrekturvorschriften geändert wird, der Besteuerung zugrunde zu legen ist.

---

1) Littmann, BB 64, 653.
2) Grieger, BB 58, 799.
3) Dies ist im übrigen auch nicht erst seit der Neufassung des § 6 EStG die Auffassung des Bundesministers der Finanzen. Vgl. BT-Drucksache V 2398.
4) Allerdings ist auch hier durch die Änderung des § 5 EStG, d.h. durch die Aufnahme der aktienrechtlichen Vorschriften über Rechnungsabgrenzungsposten und immaterielle Wirtschaftsgüter eine wichtige Klarstellung eingetreten (vgl. § 5 Abs.2 und 3 EStG n.F.). Da sowohl die

Das Steuerrecht geht grundsätzlich von dem nach den handelsrechtlichen G.o.B. ermittelten Betriebsvermögen aus und nimmt lediglich für seine Zwecke gewisse Korrekturen vor. Es handelt sich hierbei um Ausnahmen von der grundsätzlichen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, die aber nicht dazu benutzt werden können, die Maßgeblichkeit selber zu leugnen. Soweit daher mit der dynamischen Tendenz des Einkommensteuergesetzes argumentiert wird, ist dem entgegenzuhalten, daß, abgesehen von Zweifeln an der dynamischen Tendenz des Einkommensteuergesetzes, dem materiellen Gehalt der eigentlichen Gewinnermittlungsvorschrift (§ 5 EStG) mehr Bedeutung zukommt als der Tendenz der Korrekturvorschriften. Ebensowenig vermag daher die rein begriffliche Auslegung der Wörter "Betriebsvermögen" und "Gewinn" zu überzeugen. Aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit folgt m.E. auch die Verbindlichkeit der handelsrechtlichen Wahlrechte für das Steuerrecht. Wenn daher ein Steuerpflichtiger in nach den handelsrechtlichen G.o.B. zulässiger Weise von einem Aktivierungswahlrecht durch Nichtansatz Gebrauch macht, ist dies, abgesehen von dem Fall, daß steuerliche Korrekturvorschriften entgegenstehen [1], auch für die Steuerbilanz

---

Rechnungsabgrenzungsposten als auch die immateriellen Wirtschaftsgüter einen wichtigen Bereich der Periodenabgrenzung darstellen und dieser nunmehr ausdrücklich geregelt worden ist, braucht insoweit nicht mehr auf die handelsrechtlichen G.o.B. zurückgegangen zu werden. Da aber andererseits auch durch die Neuregelung nicht alle Probleme der Periodenabgrenzung geregelt wurden und die Neuregelung auch erst für die Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1967 enden, gilt, bleibt die Untersuchung des Verhältnisses der periodengerechten Gewinnabgrenzung zu den handelsrechtlichen G.o.B. von Bedeutung.

1) Zu der Frage, wie weit dies bei den im Jahre 1969 neu gefassten Absätzen 2 und 3 des § 5 EStG der Fall ist, vgl. S. 27.

bindend mit der Folge, daß die Aktivierung nicht erzwungen werden kann.[1] Soweit gegen die Verbindlichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte für das Steuerrecht geltend gemacht wird, das Steuerrecht erstrebe die Erfassung des vollen Gewinns, ist bereits bei der Behandlung des Unterschieds zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz darauf hingewiesen worden, daß diesem berechtigten Anliegen nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen entgegen dem Wortlaut des § 5 EStG Rechnung getragen werden kann.[2] Dies verbietet sich auch deshalb, weil davon ausgegangen werden muß, daß sich der Gesetzgeber bei der Bezugnahme auf die handelsrechtlichen G.o.B. in § 5 EStG des Spielraums für die Steuerpflichtigen durchaus bewußt war.[3] Auch das Argument, handelsrechtliche Wahlrechte könnten wegen des Grundsatzes der Gleichbehandlung steuerlich nicht anerkannt werden, erscheint mir nicht überzeugend. Der Gleichheitssatz verbietet lediglich willkürliche, aus sachfremden Erwägungen vorgenommene Ungleichbehandlungen[4]. Dieser Gesichtspunkt scheint mir aber bei der steuerlichen Anerkennung handelsrechtlicher Wahlrechte nicht zuzutreffen, da die handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechte ausschließlich für sehr unsichere Werte bestehen und es daher keine sachfremde Erwägung darstellt, wenn die Bilanzierung dieser Werte dem kaufmännischen Ermessen überlassen wird. Ebensowenig läßt sich m.E. aus dem Sinn des steuerlichen Bewertungsvorbehalts die

---

1) Die herrschende Meinung leugnet allerdings die Verbindlichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte für das Steuerrecht. Vgl. statt vieler Beschluß des BFH vom 3.2.1969 (vgl. S. 9) und Plückebaum, StBp 1970, S.251.
Für die Beachtlichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte in der Steuerbilanz auch Anderson S.61. Mutze, S.91 tritt hinsichtlich der immateriellen Wirtschaftsgüter ebenfalls für die Beachtlichkeit des handelsrechtlichen Wahlrechts in der Steuerbilanz ein. Für die Beachtlichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte in gewissem Umfang auch Thiel, FR 1969, 166, der allerdings zwischen unbeachtlichen bloßen Bewertungswahlrechten und beachtlichen Aktivierungswahlrechten unterscheidet vgl.hierzu S.27 .
2) Vgl. S.9 . 3) Mutze,NBw 59,10.
4) BVerfG Urteil vom 23.10.1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE 1,14.

Unbeachtlichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte herleiten.[1] Zwar ist richtig, daß der steuerliche Bewertungsvorbehalt des § 6 EStG deshalb in das EStG 1934 aufgenommen wurde, weil damit verhindert werden sollte, daß der Kaufmann - wie dies nach damaliger handelsrechtlicher Regelung zulässig war - durch Unterbewertung seines Vermögens in beinahe unbeschränktem Maße stille Reserven bilden und damit den ausgewiesenen Gewinn stark mindern konnte. Es ist aber eine ganz andere Frage, ob durch den Bewertungsvorbehalt das Ermessen des bilanzierenden Kaufmanns bei unsicheren Werten - nur hinsichtlich solcher besteht ja ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht - beseitigt werden sollte. Dies läßt sich m.E. dem Bewertungsvorbehalt nicht entnehmen.[2]

Wegen der gebotenen Beachtung der handelsrechtlichen G.o.B. sind m.E. auch die handelsrechtlichen Passivierungswahlrechte, die für gewisse innerbetriebliche Aufwandsrückstellungen bestehen, im Steuerrecht zu respektieren. Die angestrebte Objektivierung des steuerlichen Gewinns kann nicht durch teleologische Auslegung erreicht werden, sondern nur durch eine Gesetzungsänderung.

Die Frage nach der Geltung des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnabgrenzung kann daher nach der geltenden gesetzlichen Regelung nur durch die handelsrechtlichen G.o.B. beantwortet werden.

---

1) Ein Argument für die Unbeachtlichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte läßt sich - wenn überhaupt - nur aus dem S i n n des steuerlichen Bewertungsvorbehalts entnehmen, da der W o r t l a u t des steuerlichen Bewertungsvorbehalts in § 6 EStG - wie dies nach der Neufassung im Jahre 1969 besonders deutlich geworden ist vgl. S.10/11 nur die Frage betrifft, mit welchem Wert ein Gegenstand, dessen Bilanzierungspflicht sich nach den §§ 4,5 EStG bestimmt, anzusetzen ist, nicht aber, ob überhaupt ein Bilanzansatz zu bilden ist.

2) Abgesehen von den bereits geäußerten Bedenken gegen eine vom Wortlaut abweichende teleologische Gesetzesinterpretation zu Ungunsten des Steuerpflichtigen vgl. hierzu die auf S.9 unter Fußnote 3 angeführten Aufsätze.

II. Die handelsrechtlichen G.o.B. und die Periodenabgrenzung

Dies führt zu der Frage, was im einzelnen unter den handelsrechtlichen G.o.B. zu verstehen ist. Es handelt sich hierbei nach einer verbreiteten Begriffsbestimmung um die Gesamtheit der Regeln, nach denen pflichtbewußte Kaufleute ihre Bücher führen und Bilanzen aufstellen. [1] Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung kann von der Vielzahl der formellen Buchführungsvorschriften abgesehen werden und eine Beschränkung auf die materiellen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung erfolgen, da nur diese für den Grundsatz der Periodenabgrenzung bedeutsam werden. Die Frage nach dem Verhältnis der handelsrechtlichen G.o.B. zur Periodenabgrenzung wäre verhältnismäßig leicht zu beantworten, wenn davon ausgegangen werden könnte, daß eine der beiden erwähnten Bilanzauffassungen in toto als G.o.B. anzusehen wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall. [2] Es bedarf daher einer näheren inhaltlichen Prüfung der G.o.B. Ohne daß hierbei auf die Streitfragen hinsichtlich der Quellen der G.o.B. eingegangen zu werden braucht, [3] kann davon ausgegangen werden, daß nach allgemeiner Auffassung das Gläubigerschutzprinzip, das Imparitätsprinzip [4] und das Realisationsprinzip [5] den wesentlichen Teil der G.o.B. in materieller Hinsicht darstellen und

---

1) Pütz, S.4 .
2) Leffson, S.66 ; a.A. hinsichtlich des Charakters der dynamischen Bilanz als G.o.B. Abrath, StbJhb 50,145 ; van der Velde, DB 56, 805.
3) Teils wird entscheidend auf die kaufmännische Praxis abgestellt, vgl. BGH Urteil vom 27.2.1961, II ZR 292/59, Bd.34,324, teils wird die Betriebswirtschaftslehre als neutrale Instanz für maßgeblich gehalten, vgl. Leffson, S.24, oder es wird auf die "Gebote bewährter Lehre" Bezug genommen, vgl. Spitaler StW 59, Sp.633, Klein, BB 1967,89.
4) Unter dem Imparitätsprinzip versteht man, daß Gewinne und Verluste insofern ungleich behandelt werden, als alle am Bilanzstichtag schon erkennbaren Verluste auszuweisen sind, während die noch nicht realisierten Gewinne außer Betracht bleiben müssen.
5) Das Realisationsprinzip beinhaltet, daß Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie durch Umsatz realisiert sind.

die aktienrechtlichen Vorschriften als kodifizierte G.o.B. anzusehen sind.[1] Die erwähnten Prinzipien tragen aber in erster Linie dem Gedanken der kaufmännischen Vorsicht Rechnung und widersprechen nicht unerheblich der Forderung nach periodengerechter Gewinnabgrenzung. Auch die aktienrechtlichen Vorschriften erteilen der dynamischen Bilanzauffassung eine deutliche Absage. Die Beschränkung der Rechnungsabgrenzungsposten auf die sogenannten klassischen Posten in § 152 Abs.9 AktG 1965 durch das Erfordernis, daß Zahlungen für eine bestimmte Zeit in der Zukunft erfolgt sein müssen, das Verbot des Ausweises nicht entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter in § 153 Abs.3 AktG 1965 [2], die Beschränkung der zulässigen Rückstellungen in § 152 Abs.7 AktG 1965 sowie die Ausdehnung des Niederstwertprinzips auf das gesamte Anlagevermögen zeigen, daß das AktG 1965 den Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht höher bewertet als die Forderung nach genauer Periodenabgrenzung. [3]

Diese Erkenntnis wird auch nicht dadurch beeinträchtigt, daß die Rechtsprechung in zahlreichen Fällen die dynamische Bilanzauffassung bzw. den Grundsatz periodengerechter Gewinnabgrenzung mit den handelsrechtlichen G.o.B. gleichsetzt. Die Gerichte können durch ihre Spruchpraxis mittelbar zur Bildung von G.o.B. beitragen, indem ihre Auffassung von den beteiligten Kreisen rezipiert und zur Übung der Praxis wird. Die Gerichte können aber nicht die G.o.B. authentisch interpretieren, mit anderen Worten, es wird nicht eine Auffassung allein deshalb zu einem G.o.B., weil die Rechtsprechung sie dafür hält.

---

1) Schmalenbach, S.20 ; Leffson, S.35 ; Döllerer WPg 59,653.
2) Wegen des Charakters der aktienrechtlichen Vorschriften als kodifizierte G.o.B. hätte es daher der Übernahme der aktienrechtlichen Vorschriften über die Rechnungsabgrenzungsposten und die immateriellen Wirtschaftsgüter in die Neufassung des § 5 EStG gar nicht bedurft. Von dieser Auffassung geht auch die Begründung der Bundesregierung zum Gesetzentwurf BT-Drucksache V 3187 aus. Sie sieht in der Übernahme lediglich eine Klarstellung.
3) Albach, BB 66, 378 ; Döllerer, BB 65, 1405.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, daß die periodengerechte Gewinnabgrenzung zumindest nicht schlechthin als ein G.o.B. anzusehen ist. Dies bedeutet, daß mit dem bloßen Hinweis auf das Erfordernis periodengerechter Bilanzierung die Aktivierung oder Passivierung nicht erzwungen bzw. abgelehnt werden kann. Die Ablehnung der dynamischen Bilanzauffassung als grundsätzlich maßgebliches Bilanzierungsprinzip bedeutet jedoch nicht, daß nicht in zahlreichen Fallgruppen der Grundsatz der periodengerechten Gewinnabgrenzung im Rahmen der handelsrechtlichen G.o.B. fruchtbar gemacht werden kann.

G Die periodengerechte Gewinnabgrenzung in der Rechtsprechung

Ehe jedoch auf diese Fallgruppen eingegangen wird, soll zunächst die grundsätzliche Behandlung der periodengerechten Gewinnabgrenzung in der Rechtsprechung erörtert werden.

Wie bereits angedeutet, ist die Verbreitung der dynamischen Bilanzauffassung erst jüngeren Datums, während die statische Bilanzauffassung dem älteren Handelsrecht entstammt. [1] Es ist daher verständlich, daß die ältere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs besonders bei der Rückstellungsbildung eindeutig statisch orientiert war. [2] Andererseits finden sich aber auch schon in frühen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs zwar nicht der Terminologie, so doch der Sache nach Anklänge an die dynamische Bilanzauffassung. [3]

Ebensowenig eindeutig stellt sich die Rechtsprechung der Nachkriegszeit dar. Es gibt eine Reihe von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die pointiert die dynamische Bilanzauffassung betonen und die periodengerechte Gewinnabgrenzung

---

1) Waldner, BB 58,1051.

2) RFH Urteil vom 7.5.1920, I A 302/19, Bd. 3 , 22 ;
RFH Urteil vom 24.3.1922, I A 41/22, Bd. 9 , 102.

3) RFH Urteil vom 16.9.1930, I A 79 und 80/30, RStBl 30,717.
RFH Urteil vom 21. 1.1931, VI A 129, StW 1931, 451.

als den das Einkommensteuerrecht tragenden Grundsatz bezeichnen und ihn mit den G.o.B. gleichsetzen, [1] in anderen Urteilen wird mehr der Begriff des Wirtschaftsguts in den Vordergrund gestellt. Es wird hierbei offengelassen oder sogar verneint, daß das Steuerrecht den richtigen Periodengewinn ermitteln will bzw. Gesichtspunkte wie Vereinfachung der Buchführung oder Ermessen des Kaufmanns werden gegen die Periodenabgrenzung ins Feld geführt. [2]
Diese Spruchpraxis hat der Rechtsprechung den Vorwurf eingetragen, einem unwissenschaftlichen Dualismus von Vermögensermittlung und Gewinnfeststellung zu huldigen und keine klare Linie zwischen Statik und Dynamik zu verfolgen [3]; sie wird aber andererseits auch als eine glückliche Synthese begrüßt. [4]

Die Rechtsprechung ist trotz der genannten Einschränkungen wie Vereinfachung bzw. Ermessen des Kaufmanns als dynamisch orientiert zu bezeichnen. Dies wird auf der Aktivseite deutlicher als auf der Passivseite, wo die von der Rechtsprechung entwickelte Figur der "selbständig bewertungsfähigen Last" [5] der Passivierung nach dynamischen Grundsätzen erfolgreicher Grenzen setzt als dies auf der Aktivseite der Begriff des Wirtschaftsguts vermag. [6] Zwar will die Rechtsprechung offensichtlich mit dem Begriff des Wirtschaftsguts den handelsrechtlichen G.o.B. Rechnung tragen und versteht ihn als ein Korrektiv gegen die Aufwandsaktivierung nach dynamischen Grundsätzen. Hierfür ist er grundsatzlich auch geeignet,

---

1) BFH Urteil vom 26. 2.1957, I 196/56 U, BStBl 57 III 160.
   BFH Urteil vom 1. 4.1952, I 13/52 U, BStBl 52 III 143 .
2) BFH Urteil vom 24. 8.1956, I 73/56 U, BStBl 56 III 323 ;
   BFH Urteil vom 19.12.1957,IV 432/56 U, BStBl 58 III 162.
3) van der Velde, WPg 50, 111; Körner, BB 64, 802.
4) Littmann-Förger, S.56.
5) BFH Bescheid vom 26.6.1951, I 54/51 S, BStBl 51 III 211.
6) Dies hat der Rechtsprechung den Vorwurf eingetragen, profiskalisch zu sein (vgl. Werninger, S.341), zumal wegen des Imparitätsprinzips die Passivseite für die Durchführung der dynamischen Bilanz eher geeignet erscheint als die Aktivseite.

da ja auch nach Auffassung der Rechtsprechung dem Begriff des Wirtschaftsguts Elemente wie Greifbarkeit bzw. eindeutige und klare Abgrenzbarkeit und Teilwert, also statische Elemente, eigen sind. [1] Der Begriff des Wirtschaftsguts ist jedoch inzwischen seines substantiellen Gehalts in großem Maße beraubt worden [2] und wird nicht selten im Sinne eines dynamischen Verrechnungsposten ausgelegt, so daß die von Jakob [3] gestellte Frage "Was alles ist ein Wirtschaftsgut?" voll berechtigt erscheint. Littmann [4] weist zutreffend darauf hin, daß der Gedanke der periodengerechten Gewinnabgrenzung die Tendenz in sich trägt, den Aufwand selbst schon als ein Wirtschaftsgut anzusehen. Der dynamisierte Begriff des Wirtschaftsguts kann aber natürlich nur noch bedingt seine Korrekturfunktion entfalten.

Dennoch ist nicht zu leugnen, daß die Rechtsprechung durch die Kombination von dynamischer Bilanzauffassung und Wirtschaftsgutsbegriff vielfach zu zutreffenden Ergebnissen gelangt. Es muß jedoch kritisch bemerkt werden, daß die Rechtsprechung verschiedentlich bei der Begründung die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz unberücksichtigt läßt und die G.o.B. stillschweigend mit der dynamischen Bilanzauffassung gleichsetzt. [5]

Ebensowenig kann aber den Kritikern der Rechtsprechung gefolgt werden, soweit sie ihr Dualismus vorwerfen. [6]

---

1) BFH Urteil vom 28. 1.1954, IV 255/53 U,BStBl 54 III 109;
BFH Urteil vom 15. 4.1958, I 27/57 U,BStBl 58 III 260.

2) BFH Urteil vom 13. 8.1957, I 18/57 U,BStBl 57 III 349;
BFH Urteil vom 8. 9.1953, I 33/53 U,BStBl 53 III 318.
Dies liegt daran, daß der BFH das Vorliegen eines Wirtschaftsguts von der Verkehrsauffassung abhängig macht und diese weitgehend mit der dynamischen Bilanzauffassung identifiziert (vgl. Littmann-Förger, S.55).

3) Jakob, WPg 59,304.

4) Littmann, BB 64, 654.

5) Littmann, BB 64, 654.

6) Körner, BB 64, 802. Der Vorwurf des Dualismus beruht offensichtlich auf der Vorstellung, daß nur entweder die statische oder die dynamische Bilanzauffassung als G.o.B

Diese Argumentation läßt ebenfalls den allein entscheidenden Gesichtspunkt - die Vereinbarkeit der periodengerechten Gewinnabgrenzung mit den handelsrechtlichen G.o.B. - vermissen. M.E. muß demgegenüber betont werden, daß der Grundsatz periodengerechter Gewinnabgrenzung nicht begrifflich als Ausfluß einer für maßgeblich erkannten Bilanzauffassung Geltung beanspruchen kann, sondern nur insoweit, wie er im Einzelfall den handelsrechtlichen G.o.B. entspricht.

II Die Möglichkeiten zur Periodenabgrenzung

Wie bereits erörtert, kann mit der pauschalen Berufung auf den Grundsatz der periodengerechten Gewinnabgrenzung die Einstellung von Aktiv- und Passivposten in die Bilanz nicht gerechtfertigt werden. Es gibt jedoch verschiedene im Bilanzwesen seit langem gebräuchliche Bilanzansätze, die der richtigen Periodenabgrenzung dienen. Es handelt sich hier in erster Linie um die immateriellen Wirtschaftsgüter, die Rechnungsabgrenzungsposten und die Rückstellungen.

---

angesehen werden können. Näher liegt dagegen die Annahme, daß sich sowohl statische als auch dynamische Elemente bei den G.o.B. mischen. Dualistisch dürfte die Rechtsprechung daher schon sein, wenn sie damit den G.o.B. Rechnung tragen würde.

1) Das Problem der periodengerechten Gewinnabgrenzung stellt sich auch bei der Behandlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter und bei deren Verteilung. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmen die auf den Nutzungszeitraum zu verteilende Größe und die Absetzung für Abnutzung die Art der Verteilung auf den Nutzungszeitraum.
Der Begriff der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist jedoch sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich eindeutig definiert und die Absetzung für Abnutzung ist sogar positivgesetzlich geregelt (vgl. § 7 EStG). Daher kann insoweit auf eine nähere Erörterung verzichtet werden. Der Streit um die periodengerechte Gewinnabgrenzung geht in erster Linie auch um die Frage, in welchen Fällen überhaupt ein Aktiv- oder Passivposten angesetzt werden soll. Die weitere Untersuchung wird sich daher im wesentlichen auf diese Fälle beschränken.

I. Die immateriellen Wirtschaftsgüter

1. Die Entwicklung des Begriffs

Die immateriellen Wirtschaftsgüter wurden bis zur Neufassung des Einkommensteuergesetzes im Jahre 1969 im Einkommensteuergesetz nicht erwähnt, [1] so daß wegen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz insoweit auf die handelsrechtlichen G.o.B. zurückzugehen war. Die geltende Regelung in § 5 Abs.3 EStG übernimmt die Regelung des Aktiengesetzes 1965 zumindest hinsichtlich des Verbots der Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. [2] Auch die immateriellen Wirtschaftsgüter erfahren weder im Handelsrecht noch im Steuerrecht eine Legaldefinition.

a) im Handelsrecht

Einen wichtigen Hinweis auf den Kreis der immateriellen Wirtschaftsgüter enthielt bereits das Aktiengesetz von 1937, das in seinem Bilanzgliederungsschema unter § 131 A II Nr.8 die Bilanzierung von "Konzessionen, Patenten, Lizenzen, Marken und ähnlichen Rechten" vorsah. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, daß es sich bei den immateriellen

---

1) Abgesehen vom Geschäftswert, der hinsichtlich seiner Bewertung in § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG erwähnt wurde.

2) Ob auch das handelsrechtliche Wahlrecht bezüglich entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter übernommen werden sollte, wird noch an anderer Stelle zu prüfen sein. Vgl. S. 27 .
Die unterschiedlichen Formulierungen in § 153 Abs.3 AktG 1965 "immaterielle Anlagewerte" und § 5 Abs.2 EStG" immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" bedeuten keinen sachlichen Unterschied. Zutreffend Rau (DB 1969, 677), wonach es sich bei der Fassung des § 5 Abs.2 EStG insoweit lediglich um eine redaktionelle Anpassung an den Sprachgebrauch des Einkommensteuergesetzes handele. Wenn der gegenständliche Umfang der beiden Vorschriften nicht gleich wäre, würde sich ein ungedeckter Bereich ergeben (Vgl. Nissen, DStZ A 1969, 132). Dies würde aber der bloßen Klarstellungsabsicht des Gesetzgebers zuwiderlaufen. Vgl. BT-Drucksache V 3187. Für die Vermeidung von Differenzen zwischen Handelsrecht und Steuerrecht

Wirtschaftsgütern um eine Art flüchtiger Werte handeln müsse, denen es "in der Phase der Eigentumsbildung an hinreichender Konkretisierbarkeit mangele und die, soweit es um Rechte und Ansprüche gehe, sich nicht auf konkrete Gegenstände und Leistungen richten dürften." [1] Die Aufzählung im Aktienrecht [2] legt vielmehr den Schluß nahe, daß es sich bei den immateriellen Wirtschaftsgutern entweder um absolute Rechte oder bestimmte relative Rechte wie Lizenzen u.ä. und sonstige Vermögenswerte handelt, die verkehrsfähig sind. [3]

b) in der Rechtsprechung

Unabhängig von handelsrechtlichen Bestimmungen über immaterielle Wirtschaftsgüter löste die steuerliche Rechtsprechung bereits frühzeitig den Begriff des Wirtschaftsguts von seiner Gegenständlichkeit und gab ihm eine selbständige Bilanzierungsfunktion. Zurückgehend auf eine Definition von Enno Becker[4] führte sie aus, daß "unter dem Wirtschaftsgut

---

in diesem Punkt auch Littmann (DStR 1969,321), der aber im übrigen den Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts einengend auslegen will, um so den Anwendungsbereich des § 5 Abs.2 EStG - der den Ansatz immaterieller Wirtschaftsgüter nur bei entgeltlichem Erwerb vorsieht - möglichst klein zu halten und weiterhin den Gewinn steuerlich voll erfassen zu können.

1) So aber die m.E. etwas verkrampfte Auslegung Littmanns (DStR 69,322)

2) § 131 A II Nr.8 AktG 1937 ist im wesentlichen in das Aktiengesetz 1965 übernommen worden,vgl. § 151 Abs.1 II 8.

3) Es besteht weitgehend Einigkeit, daß der Begriff "Vermögensgegenstand in den §§ 39,40 HGB nicht mit dem zivilrechtlichen Gegenstand identisch ist. Ein gewisser Streit besteht über das Maß der Verkehrsfähigkeit, d.h. darüber, ob Veräußerlichkeit im einzelnen erforderlich ist, so IdW, WPg 1967, 666, dagegen Plückebaum StLex 3, 5-6, 17, da es oft von rein zufälligen Umständen des Einzelfalles abhängt, ob ein Wert einzeln veräußert werden kann oder nicht. Die Frage, was als ein immaterielles Wirtschaftsgut anzusehen ist, kann demnach als im wesentlichen unumstritten angesehen werden. Wichtiger ist der Streit um die Frage, unter welchen Voraussetzungen immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden können bzw. müssen.

4) Enno Becker, StW 1927, Sp.157.

ein Vorteil zu verstehen sei, der nach allgemeiner Verkehrsanschauung an und für sich einer besonderen Bewertung zugänglich sei und nach der Verkehrsanschauung einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Abschnitts hinausreichenden Wert für das Unternehmen besitze." [1]

Hierunter können nach Auffassung der Rechtsprechung auch Aufwendungen fallen, die weder körperliche Sachen sind noch Rechte im bürgerlich-rechtlichen Sinne. [2]

Von dieser Definition ausgehend, verlangte die Rechtsprechung die Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter. Diese Spruchpraxis bedeutete zweifellos eine Annäherung an die Forderung nach periodengerechter Gewinnermittlung. Es fragt sich aber, ob das Bestehen auf der Aktivierung nicht zu einer Aushöhlung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz führte.

2. Die handelsrechtliche Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter

a) Das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter

Es ist zunächst zwischen einem Aktivierungsverbot und einem Aktivierungswahlrecht zu unterscheiden. Das Aktiengesetz von 1965 verbietet die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (vgl. § 153 Abs.3 AktG 1965). Dieses stark am handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip orientierte Bilanzierungsverbot dürfte die bis dahin bestehende Übung der Kaufleute wiedergeben. [3] Ein vorsichtiger Kaufmann muß selbst geschaffene

---

1) RFH Urteil vom 21.10.1931, VI A 2002/29, RStBl 32,307.

2) RFH Urteil vom 27. 3.1928, I A 470, StW 1928, 417.

3) Kropff, S.236. Anderer Ansicht der BFH im Beschluß vom 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl 69 II 291, besprochen in DStZ A 1969, S.336). Eine gewisse Verschärfung besteht aber darin, daß bei der Frage des Aktivierungsverbotes nicht mehr zwischen unkörperlichen Werten,

immaterielle Wirtschaftsgüter anders behandeln als entgeltlich erworbene. Den entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern wohnt durch ihre Bestätigung am Markt ein geringeres Unsicherheitsmoment inne als den selbstgeschaffenen. Das aktienrechtliche Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter war zumindest in seiner steuerlichen Auswirkung nicht unstreitig. Nach Littmann [1] handelt es sich bei § 153 Abs.3 AktG 1965 lediglich um eine Bewertungsvorschrift. Aus § 151 Abs.1 Aktivseite II A 8 AktG 1965 ergebe sich, daß es sich um Wirtschaftsgüter handele und außerdem sei § 153 AktG 1965 mit "Wertansätze der Gegenstände des Anlagevermögens" überschrieben. Da sie Wirtschaftsgüter seien, folge aus § 6 EStG, daß sie auch mit den Herstellungskosten anzusetzen seien.[2] Der Auslegung Littmanns ist mit Vogel [3] entgegenzuhalten, daß der Wortlaut des § 153 Abs.3 AktG 1965 eindeutig ein Aktivierungsverbot enthält und demgegenüber der Wortlaut der Überschrift keine Bedeutung hat. Im übrigen ist eine Unterscheidung zwischen Aktivierungsverbot und Bewertungsverbot nicht durchführbar, da das, was nicht bewertet werden kann, auch von vornherein nicht aktiviert werden kann.

---

die Rechte sind, und solchen, die keine Rechte sind, unterschieden wird. Nach älterer Auffassung (vgl. Urteil des RG in Strafsachen vom 27.6.1914 I 570/14, LZ 1915, S.231) durften unkörperliche Werte, die ein gegen jeden durchsetzbares Recht darstellen, auch dann aktiviert werden, wenn sie nicht gegen Entgelt von Dritten erworben wurden.

1) Littmann, DStR 66,240; diese Ansicht vertrat Littmann übrigens auch schon für § 131 I A II Nr.5 AktG 1937.

2) Zu demselben Ergebnis gelangt auch Birkholz (BB 66,710). Seine Argumentation ist jedoch widersprüchlich, da er einerseits der Vorschrift des § 153 Abs.3 AktG 1965 den Charakter eines Aktivierungsverbots zubilligt - er bezeichnet das Aktivierungsverbot ausdrücklich als G.o.B. schlechthin - andererseits aber wegen der tatsächlichen Aufwendungen des Unternehmens und des Verzehrs der immateriellen Wirtschaftsgüter im Laufe der Zeit unter Hinweis auf § 6 EStG steuerliche Aktivierungspflicht annimmt. Hierbei wird übersehen, daß die tatsächlichen Aufwendungen nicht einem entgeltlichen Erwerb gleichgestellt werden können. Im übrigen kommt auch hier wieder die bereits auf S.10 abgelehnte Auffassung zum Ausdruck, daß über die Aktivierung letztlich aus § 6 EStG entschieden werde.

3) Vogel, DB 66,910.

Der Streit, wie weit das aktienrechtliche Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter im Steuerrecht Geltung zu beanspruchen habe, ist durch die Übernahme des aktienrechtlichen Verbots in § 5 Abs.2 EStG n.F. für die Wirtschaftsjahre nach 1968 gegenstandslos geworden. [1]

b) Das Aktivierungswahlrecht für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter

Bezüglich der entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bestimmt § 153 Abs.3 AktG 1965, daß diese a k t i v i e r u n g s f ä h i g sind. Wie weit aus der Aktivierungsfähigkeit notwendig die Aktivierungspflicht folgt, ist umstritten. Teilweise wird unter Berufung auf § 39 HGB und die Forderung nach Vollständigkeit des Vermögensausweises als G.o.B. die Aktivierungspflicht gefordert. [2] Diese Ansicht verkennt aber den eindeutigen Wortlaut der Vorschrift und berücksichtigt nicht genügend das Prinzip der Vorsicht, das den Ansatz solch unsicherer Werte zwar erlaubt, hierbei aber dem kaufmännischen Ermessen die Aktivierung überläßt. [3] Hinzu kommt, daß der gesetzgeberischen Absicht anscheinend ein Aktivierungswahlrecht vorgeschwebt hat, da ein Antrag, die Aktivierungspflicht einzuführen, abgelehnt wurde. [4] Hinsichtlich der bloßen Aktivierungsfähigkeit immaterieller Werte kann davon ausgegangen werden, daß die aktienrechtliche Regelung lediglich die bis dahin geübte Praxis fixierte und keine sachliche Neuregelung brachte. [5]

---

1) Der unangenehmen Folge für die steuerliche Gewinnermittlung versucht Littmann nunmehr durch die auf S.23 erwähnte restriktive Auslegung des Begriffs "immaterielles Wirtschaftsgut" auszuweichen.
2) Döllerer, BB 65, 1408 ; Littmann, DStR 66, 240.
3) Mutze, WPg 65, 170; Albach, BB 66, 377.
4) Kropff, WPg 64, 566.
5) Kropff, S. 244.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, daß nach den handelsrechtlichen G.o.B. nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter nicht aktiviert werden können und daß entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden dürfen, nicht aber aktivierungspflichtig sind. Nach der hier vertretenen Auffassung vom Maßgeblichkeitsgrundsatz kann daher auch in der Steuerbilanz der Ansatz der immateriellen Wirtschaftsgüter nicht erzwungen werden.[1]

---

1) Dies gilt zumindest für die Zeit bis zur Neufassung des § 5 EStG. Nach der Neufassung des § 5 EStG im Jahre 1969 ist dies zweifelhaft geworden, da sich die Formulierungen des Aktiengesetzes und des Einkommensteuergesetzes unterscheiden. (In § 153 Abs.3 AktG 1965 heißt es "Für immaterielle Anlagewerte d a r f ein Aktivposten angesetzt werden ...," während § 5 Abs.2 EStG lautet : "Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens i s t ein Aktivposten anzusetzen"). Es ist jedoch fraglich, ob aus dem geänderten Wortlaut in § 5 EStG geschlossen werden kann, das steuerlich für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter eine Aktivierungspflicht besteht. Es darf nicht übersehen werden, daß die Begründung zur Neufassung des Einkommensteuergesetzes nicht auf die Veränderung des Wortlauts eingeht, sondern lediglich davon spricht, die Übernahme der aktienrechtlichen Vorschriften diene der Durchführung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Wenn aber lediglich dem Maßgeblichkeitsgrundsatz Geltung verschafft werden sollte, ist für die Annahme einer steuerlichen Aktivierungspflicht kein Raum. Diese wäre nur dann anzunehmen, wenn das Steuerrecht unter Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die immateriellen Wirtschaftsgüter eine eigenständige Bilanzierungsvorschrift schaffen wollte. Gleichwohl spricht der Wortlaut der Vorschrift gegen diese Auslegung.
Die handelsrechtlichen Wahlrechte können auch nicht in Bilanzierungswahlrechte und Bewertungswahlrechte aufgeteilt werden, mit der Folge, daß hinsichtlich letzterer der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 4 EStG eingreift und diese daher steuerlich unbeachtlich sind (so aber Thiel, FR 69, 165). Diese Auffassung nähert sich der von Littmann zu § 153 Abs.3 AktG 1965 vertretenen Auffassung an vgl. S.23 . Hiergegen mit Recht Plückebaum (StLex 3, 5-6, 24), der darauf hinweist, daß der Bewertungsvorbehalt nur die Frage regele, wie ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut zu bewerten sei, nicht aber die Frage betreffe, ob überhaupt ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut vorliege. Dennoch kommt Plückebaum (StLex 3, 5-6, 28) zu dem gleichen Ergebnis wie Thiel, d.h. er erkennt die handelsrechtliche Bilanzierungsweise lediglich

3. Die immateriellen Wirtschaftsgüter in der Rechtsprechung

Die Rechtsprechung des RFH ging zunächst im wesentlichen nicht über den Kreis der auch nach Handelsrecht aktivierungsfähigen Gegenstände hinaus. Die von ihr vorgenommenen Aktivierungen von Wettbewerbsverboten [1], Kontingenten [2], Bezugsrechten [3], und ähnlichem betreffen gewissermaßen die klassischen immateriellen Wirtschaftsgüter, bei denen es sich um Rechte handelt und die von Dritten entgeltlich erworben wurden. An der Aktivierungsfähigkeit dieser Werte kann daher nicht gezweifelt werden. Der Rechtsprechung kann jedoch insoweit nicht gefolgt werden, als sie auf der Aktivierungspflicht besteht. Diese besteht nach den handelsrechtlichen G.o.B. nicht und kann daher auch nicht steuerlich gezwungen werden.

Eine deutlichere Abweichung vom Maßgeblichkeitsprinzip stellen allerdings schon die Entscheidungen zur Aktivierung der Aufwendungen für ungeschützte eigene Erfindungen dar. [4] Den ungeschützten Erfindungen fehlt zum einen die Rechtsqualität, zum andern fehlt es an dem für die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit erforderlichen entgeltlichen Erwerb von Dritten. [5] Dennoch nahm der RFH unter Berufung auf

---

für die Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs, Pensionsrückstellungen, Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung sowie Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung an. Im übrigen besteht auch nach seiner Auffassung bei handelsrechtlicher Aktivierungsfähigkeit steuerlich Aktivierungspflicht und sind handelsrechtliche Passivierungswahlrechte unbeachtlich.

1) RFH Urteil vom 9. 4.1930, VI A 434/ 29, RStBl 30,381.
2) RFH Urteil vom 17. 5.1939, VI 73/39, RStBl 39, 799.
3) RFH Urteil vom 15. 9.1937, VI A 531/37, RStBl 37,1130.
4) RFH Urteil vom 8. 5.1929, VI A 1349/28, RStBl 29,410.
   RFH Urteil vom 28.11.1934, VI A 895/34, RStBl 35,126.
5) Binder, BB 56, 537.

den wirtschaftlichen Nutzen über das Jahr der Aufwendung hinaus Aktivierungspflicht an. Es zeigt sich hier bereits die bei der Behandlung der immateriellen Wirtschaftsgüter häufig zu beobachtende Tendenz der Rechtsprechung, ohne Prüfung der handelsrechtlichen Handhabung allein die Notwendigkeit einer Verteilung von Ausgaben auf die voraussichtliche Nutzungsdauer für die Aktivierung entscheidend sein zu lassen.

Diese Tendenz zeigt sich vornehmlich in einigen Entscheidungen des BFH, die zum Teil ausdrücklich auf die dynamische Bilanzauffassung und ihre Grundsätze über Ausgabenverteilung abstellen. Demgegenüber tritt die Prüfung der Frage, wie weit begrifflich ein immaterielles Wirtschaftsgut vorliegt bzw. ob es sich um einen entgeltlichen Erwerb handelt, zurück.

So nahm der BFH in einem Fall, in dem ein Unternehmen einen Baukostenzuschuß an ein Hotel gewährte, wofür ihm als Gegenleistung eine vorzugsweise Behandlung zugesichert wurde, selbst bei Fehlen eines formellen Vertrages ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut an.[1] Die Begründung, die darauf abhebt, daß der Wert der Ausgaben sich nicht in einem Jahr verbrauche, wird zu Recht als Ausfluß einer rein dynamisch orientierten Betrachtungsweise angesehen.[2] Es erscheint zumindest zweifelhaft, ob unter Zugrundelegung der vom BFH für den Begriff des Wirtschaftsguts erarbeiteten Kriterien, wie sichere Abgrenzbarkeit und selbständige Bewertungsfähigkeit sowie Zahlungsbereitschaft eines gedachten Erwerbers, in dem Zuschuß ein Wirtschaftsgut gesehen werden kann.[3] In einem ähnlichen Fall, in dem ein 7c-Zuschuß an einen Arbeitnehmer gewährt wurde,[4] stützte der BFH die Aktivierungspflicht ebenfalls auf Grundsätze über die Aktivierung von

---

1) Gutachten des BFH vom 5.5.1953, I D II/53 S, BStBl 53 III 224.
2) Tomfohrde, S.129.
3) Ablehnend Friedrich, BB 58, 923; dem BFH zustimmend Everding, BB 58, 199.
4) BFH Urteil vom 26.2.1957, I 196/56 U, BStBl 57 III 160.

Aufwendungen, denen ein über einen längeren Zeitraum wirkender betrieblicher Vorteil gegenübersteht. Ebenso hatte schon der RFH [1] ohne ausdrückliche Berufung auf die dynamische Bilanzauffassung, aber in der Sache ebenso entschieden, daß bei einem Zuschuß für eine Angestelltenwohnung die Aufwendungen zu aktivieren und auf die Dauer des Angestelltenverhältnisses zu verteilen seien. Auf derselben Linie liegt das Verfahren des BFH, Aufwendungen eines Mieters im Rahmen des Mietvertrages zur Nutzbarmachung, Verbesserung oder Erweiterung gemieteter Räume, die in das Eigentum des Vermieters übergehen, als immaterielle Wirtschaftsgüter zu aktivieren. [2] Dieses Vorgehen ist nicht unverständlich, da nicht recht einzusehen ist, weshalb die mit dem Mietvertrag zusammenhängenden, unter Umständen hohen Aufwendungen, die zufällig in einem Wirtschaftsjahr fällig werden, auch als betrieblicher Aufwand nur diesem Jahr angelastet werden sollen. Es darf aber nicht übersehen werden, daß in diesen Fällen ein immaterielles Wirtschaftsgut nicht erworben wird.[3] Plückebaum [4] weist zutreffend darauf hin, daß durch die Mietvorauszahlungen nicht mehr Rechte erworben würden, als ohnehin schon aufgrund der schuldrechtlichen Vereinbarungen bestünden. Soweit der Vermieter auf eine Mieterhöhung verzichtet, sei dieser Verzicht nicht mit dem erlangten Vorteil identisch, so daß nicht von einem entgeltlichem Erwerb gesprochen werden könne.

Aus anderen Erkenntnissen gewinnt man den Eindruck, daß die Rechtsprechung die Frage der Aktivierung zunächst allein nach der periodengerechten Gewinnabgrenzung entscheidet, dann

---

1) RFH Urteil vom 21. 3.1939, I 61/39, RStBl 39, 1000.
2) BFH Urteil vom 17. 5.1968, VI R 209/67, BStBl 68 II 581.
BFH Urteil vom 4. 7.1968, IV 298/63, BStBl 68 II 681.
Kritisch hierzu Hartz, DB 68, 1888.
3) Abgesehen von den Fällen, in denen die Mietvorauszahlungen Voraussetzung für Abschluß oder Verlängerung eines Mietvertrages sind bzw. zur Abwendung einer Änderungskündigung dienen. Es handelt sich dann um Anschaffungskosten eines schwebenden Vertrages (vgl. Plückebaum, StLex 3,5-6,41).
4) Plückebaum, StLex 3, 5-6,41.

aber gewissermaßen nachträglich ein Wirtschaftsgut anzuneh=
men gewillt ist, um nicht den Eindruck zu erwecken, die For=
derung nach der Periodengerechtigkeit über Gebühr auszuwei=
ten. Hierfür sind besonders aufschlußreich die Entscheidun=
gen zur Behandlung der Tantiemezusage an Arbeitnehmer unter
gleichzeitiger Vereinbarung einer Kündigungsbeschränkung [1]
und die Behandlung des Straßenbauzuschusses eines Unterneh=
mens an eine Gemeinde zur Ersparung laufender Abgaben nach
dem Kommunalabgabengesetz. [2] Im ersteren Fall nahm die Recht=
sprechung ein Wirtschaftsgut "Nichtkündigung qualifizierter
Arbeitnehmer" an, hielt dies für abgrenzbar und faßbar und
führte aus, daß ein gedachter Erwerber den Vorteil berücksich=
tigen würde. Es ist einzuräumen, daß der Betrieb hierdurch
einen Vorteil erlangt hat, eine ganz andere Frage ist aber,
ob dieser Vorteil bilanzierungsfähig ist.[3] Albach [4] führt
zutreffend aus, daß der BFH selbst die Vorteile in der Be=
seitigung der Nachteile, die sich aus fehlenden Fachkräften
und aus der Fluktuation unter der Belegschaft ergeben, er=
blicke. Diese Vorteile bestehen aber in ersparten Kosten
oder nicht getätigten Ausgaben, die nicht aktiviert werden
können. Näher liegt es, in der Erlangung dieses Vorteils
einen Bestandteil des allgemeinen Geschäftswerts zu sehen,
der nicht selbständig bilanziert werden kann [5,6].

Ähnlich argumentierte die Rechtsprechung in dem genannten
Fall, in dem ein Unternehmen gemeindeeigene Straßen durch
schwere Lastkraftwagen erheblich in Anspruch nahm und für den
Ausbau der Straßen durch die Gemeinde einen bedeutenden

---

1) BFH Urteil vom 18. 3.1965, IV 116/64 U, BStBl 65 III 289.
2) BFH Urteil vom 29. 4.1965, IV 403/62 U, BStBl 65 III 414.
3) Vorteilseigenschaft und Bilanzierungsfähigkeit sind eben nicht identisch.
4) Albach, StbJhb 67/68, S.325.
5) Plückebaum, StLex 3, 5-6, 40.
6) Eine spätere Entscheidung des FG Düsseldorf, Senate in Köln, Urteil vom 20. 9.1967, VIII 32/64 E, EFG 68,59, lehnte in einem ähnlichen Fall ebenfalls die Aktivie= rung ab, allerdings mit der zweifelhaften Begründung, es fehle am Merkmal des "entgeltlichen Erwerbs".

Zuschuß gab. Obwohl die Gemeinde Eigentümerin der Straße war und auch dem zuschußgebenden Unternehmen kein über den jedermann zustehenden Gemeingebrauch hinausgehendes Recht eingeräumt wurde, verlangte der BFH die Aktivierung mit der Begründung, daß es sich um einen sich über mehrere Jahre erstreckenden greifbaren Nutzen handele. Hier kann mangels Einräumung einer Sondernutzung aber nicht vom Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsgutes gesprochen werden.

Aber selbst, wenn man in diesen Fällen die erlangten Vorteile als immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens qualifizieren würde und auch das weitere Merkmal der Aktivierungsfähigkeit - entgeltlichen Erwerb - bejaht, ist für die Annahme der Aktivierungspflicht kein Raum, da das handelsrechtliche Wahlrecht auch steuerlich zu respektieren ist. Die Erörterung dieser Fälle zeigt, daß die Rechtsprechung den handelsrechtlichen Ausgangspunkt weitgehend aus den Augen verloren hat und in den immateriellen Wirtschaftsgütern ein Mittel sieht, die periodengerechte Gewinnabgrenzung durchzuführen.

4. Der Geschäfts- oder Firmenwert

Besondere Beachtung verdient das klassische immaterielle Wirtschaftsgut des Geschäfts- oder Firmenwerts, das, obwohl zur Gruppe der immateriellen Wirtschaftsgüter gehörig, eine eigene handelsrechtliche Regelung erfahren hat (§ 153 Abs.5 AktG 1965).
Unter dem Geschäftswert hat man den inneren Wert eines Unternehmens zu verstehen, der über die bloße Addition der selbständig bewertungsfähigen Güter hinausgeht und sich aus solchen Elementen wie Firmenname, gute Organisation, Standortvorteile, Geschäftsbeziehungen etc. zusammensetzt. Die Forderung nach periodengerechter Gewinnabgrenzung muß eine Aktivierung der Aufwendungen auf den Geschäftswert verlangen, da hierdurch regelmäßig ein Nutzenvorrat entsteht, der über die Abrechnungsperiode hinausreicht und demgemäß auf seine Nutzungsdauer verteilt werden muß.

a) Die handels- und steuerrechtliche Behandlung

Das Handelsrecht (§ 153 Abs.5 AktG 1965) und ihm folgend das Steuerrecht kennen keine Aktivierung des originären, d.h. selbstgeschaffenen Geschäftswerts. Dies ist wiederum ein Ausfluß des Vorsichtsprinzips, da der Nutzen derartiger Aufwendungen fur die Zukunft häufig nicht mit der erforderlichen Sicherheit vorhergesehen werden kann.
Der derivative Geschäftswert hingegen, d.h. der von Dritten entgeltlich erworbene Geschäftswert, ist nach handelsrechtlichen Grundsätzen aktivierungsfähig, da er durch den entgeltlichen Erwerb eine gewisse Bestätigung am Markt erfahren hat. Für den derivativen Geschäftswert besteht ein handelsrechtliches Wahlrecht. [1] Das handelsrechtliche Wahlrecht wird jedoch vielfach als nicht bindend für das Steuerrecht angesehen. Nach der hier vertretenen Auffassung über die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ist auch im Steuerrecht das handelsrechtliche Wahlrecht zu beachten, so daß die Aktivierung nicht erzwungen werden kann.
Während die steuerrechtliche Forderung nach Aktivierung des derivativen Geschäftswerts im Interesse der Periodenabgrenzung zu begrüßen ist, [2] kann die Versagung regelmäßiger Abschreibungen durch das Steuerrecht(§ 6 Abs.1 Ziff.2 EStG) vom Gesichtspunkt der zutreffenden Ermittlung des Periodengewinns her nicht begrüßt werden. Im Gegensatz zum Aktienrecht, das aus dem Gläubigerschutzgedanken heraus angemessene jährliche Abschreibungen auf den Geschäftswert verlangt, so daß dieser spätestens in funf Jahren abgeschrieben ist (§ 153 Abs.5 AktG 1965), läßt das Steuerrecht regelmäßige

1) Adler-Düring-Schmaltz, § 153 Tz 131 ; anderer Ansicht Kropff, WPG 64, 566, der in § 153 Abs.5 AktG 1965 eine bloße Bilanzierungshilfe sieht.

2) Dies ändert aber nichts daran, daß die Aktivierung steuerlich nicht erzwungen werden kann. Hier zeigt sich wieder, daß die Forderung nach periodengerechter Gewinnabgrenzung immer wieder mit den handelsrechtlichen G.o.B. kollidiert und hieran ihre Grenze findet.

Abschreibungen auf den Geschäftswert nicht zu und erlaubt lediglich den Ansatz des niedrigeren Teilwerts (§ 6 Abs.1 Ziff.2 EStG). Das Einkommensteuergesetz zählt den Geschäfts- oder Firmenwert ausdrücklich zu den nicht der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Diese eindeutige gesetzliche Regelung kann auch nicht dadurch umgangen werden, daß der Geschäftswert aufgeteilt wird in solchen, der der Abnutzung unterliegt, und solchen, bei dem dies nicht der Fall ist.[1] Die steuerrechtliche Regelung, wonach auf den Geschäftswert keine regelmäßigen Abschreibungen vorgenommen werden dürfen, widerspricht dem Prinzip zutreffender Periodenabgrenzung , da sie die getätigte Ausgabe nicht auf den Nutzungszeitraum verteilt, sondern ihr gewissermaßen ewig fortdauernden Nutzen unterstellt. Die Pflicht zur Abschreibung ist ein Erfordernis der zutreffenden Erfolgsermittlung.[2]

Der periodenverzerrende Charakter wird noch deutlicher, wenn man bedenkt, daß auch der Ausweg der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert nur selten in Frage kommt, da nach der von der Rechtsprechung entwickelten Einheits- bzw. Auswechselungstheorie[3] der sich verflüchtigende ursprüngliche Geschäftswert durch Maßnahmen des Erwerbers ersetzt wird und dadurch eine gleichbleibende Größe bleibt, so daß beispielsweise die ursprünglichen Kundenbeziehungen durch eine verbesserte Betriebsorganisation ersetzt werden können. Hier wird deutlich, daß die Rechtsprechung den Geschäftswert nicht unter dem Gesichtspunkt einer auf ihren Nutzungszeitraum zu verteilenden Ausgabe sieht, sondern als eine statische Größe, deren Teile auswechselbar sind. Diese Betrachtungsweise

---

1) Raben, FR 62,28. Eine Lösung läßt sich nur dadurch erreichen, daß man den Geschäftswert aus der Klammer in § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG herausnimmt.

2) Hörstmann, StBJhB 62/63, S.170.

3) RFH Urteil vom 17. 7.1930, VI A 1121/30, RStBl 30, 633. RFH Urteil vom 29. 7.1931, VI A 1265/29, Bd.29, 221. Kritisch zur Einheitstheorie Haver, GB 65,299.

führt häufig zur Aktivierung eines originären Geschäftswerts, da sich der derivative regelmäßig in einer gewissen Zeit verfluchtigt. Eine Ausnahme macht die Rechtsprechung lediglich für den entgeltlich erworbenen Praxiswert bei Freiberuflern unter Hinweis auf die besondere Personengebundenheit, die einem derartigen Wert zukommt. [1]
Die wünschenswerte Angleichung von Handelsbilanz und Steuerbilanz läßt sich durch die Anwendung der Einheitstheorie daher auch dann nicht erreichen, wenn man mit Littmann [2] den nach § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG zulässigen Ansatz des niedrigeren Teilwertes nach den handelsrechtlich angemessenen Abschreibungen bestimmt.

b) Die Abgrenzung Geschäftswert- sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter

Im Gegensatz zum Geschäftswert ist bei den firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern die Abschreibung auf den Teilwert ohne die sich aus der Einheitstheorie ergebenden Beschränkungen möglich. Andere immaterielle Wirtschaftsgüter als diese unterliegen regelmäßigen Absetzungen für Abnutzung nach den § 6 Abs.1, 7 EStG. Wegen der unterschiedlichen Abschreibungsmöglichkeiten kommt der Abgrenzung zwischen diesen Bilanzpositionen besondere Bedeutung zu. [3]
Die Einengung des Begriffs "Geschäftswert" ermöglicht die größere Zulässigkeit von Abschreibungen und damit eine zutreffendere Ermittlung des Periodengewinns.

Es ist bereits frühzeitig von der Rechtsprechung ausgesprochen worden, daß der Begriff des Geschäftswerts eng auszulegen sei, [4] insbesondere, daß der Erwerb eines ganzen Unternehmens erforderlich sei, um von einem Geschäftswerterwerb

---

1) RFH Urteil vom 30. 1.1929, IV A 369/28, StBl 29, 326.
RFH Urteil vom 28. 7.1938, IV 5/38, RStBl 38,955.
BFH Urteil vom 15. 4.1958, I 61/57, U. BStBl 58 III 330.
2) Littmann, § 6, TZ 336.
3) Hoffmann, FR 63, 156.
4) RFH Urteil vom 27.11.1935, VI A 940, StW 1936, 27.

sprechen zu können [1].

Die Rechtsprechung ist jedoch hinsichtlich der Trennung von immateriellen Wirtschaftsgütern, die regelmäßigen Absetzungen für Abnutzung unterliegen, und firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern, die lediglich nach Teilwertgrundsätzen abgeschrieben werden können, nicht ganz einheitlich.

Einerseits trennte der BFH in einer Entscheidung, die den Erwerb von Gas- und Strombelieferungsrechten betraf, [2] betont die Aufwendungen für laufende schwebende Verträge vom allgemeinen Geschäftswert und ließ eine Abschreibung der Vertragsrechte im Rahmen der Laufzeit der Verträge zu. In einer anderen Entscheidung, in der eine Molkerei eine andere Molkerei gegen Entgelt zur Stillegung veranlaßte, um in deren Einzugsgebiet Fuß zu fassen, [3] aktivierte der BFH den gesamten gezahlten Betrag als firmenwertähnliches Wirtschaftsgut, obwohl die Trennung in Entgelt für laufende schwebende Verträge und sonstiges nahelag. Mit Recht weist der BFH [4] darauf hin, daß maßgebliches Kriterium für die Unterscheidung zwischen firmenwertähnlichem Wirtschaftsgut und immateriellem Einzelwirtschaftsgut sei, ob sich der erworbene Wert innerhalb einer bestimmten oder annähernd bestimmbaren Zeit erschöpft. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob unter Berücksichtigung dieses Gesichtspunkts die Bilanzierung des Erwerbs der Personenbeförderungskonzession [5] und der Güterfernverkehrsgenehmigung [6] als firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter

---

1) BFH Urteil vom 9. 7.1958, I 207/57 U, BStBl 58 III 416.
2) BFH Urteil vom 9. 7.1958, I 207/57 U, BStBl 58 III 416; ebenso BFH Urteil vom 19.1.1960, I 213/59, StRK, § 5 EStG, R.220, das den entgeltlichen Erwerb von 3 Wirtschaftsprüfungsmandaten eines Wirtschaftsprüfungsunternehmens betraf. Es wurde kein Geschäftswerterwerb angenommen, sondern die Aufwendungen wurden auf die Dauer ihres Nutzens verteilt.
3) BFH Urteil vom 22. 7.1964, I 188/62 U, BStBl 64 III 565.
4) BFH Urteil vom 1. 8.1968, I 206/65, BStBl 69 II 66.
5) BFH Urteil vom 13. 3.1956, I 209/55 U, BStBl 56 III 149.
6) BFH Urteil vom 8. 5.1963, I 407/61 U, BStBl 63 III 377.

zutreffend ist. [1] Wenn man aber auch dieser wesentlich auf dem Gebiet des Tatsächlichen liegenden Würdigung noch folgt, so ist doch die Aktivierung eines zeitlich unbe= schränkten Wettbewerbsverbotes als firmenwertähnliches Wirt= schaftsgut nicht zu billigen. [2] Mit Recht weist Barske [3] darauf hin, daß durch die Vereinbarung eines unbefristeten Wettbewerbsverbots kein dauernder Nutzen erzielt wird, da sie einer konkreten Wettbewerbssituation entspringt und diese sich in der Zukunft verändert.

Die Behandlung der Aufwendungen zum Erwerb von Handelsvertre= tungen zeigt jedoch, daß die Rechtsprechung sich der be= triebswirtschaftlichen Problematik der Versagung laufender Abschreibungsmöglichkeiten auf den Geschäftswert wohl bewußt ist. Die Finanzgerichte in Münster [4] und Hannover [5] akti= vierten zwar derartige Aufwendungen als Geschäftswert und lehnten Abschreibungen mangels einer Parallele zu den Frei= beruflern ab, da das Geschäft des Handelsvertreters nicht ausschließlich personenbezogen sei. [6] Es ist aber bemerkens= wert, daß das Finanzgericht Münster in seiner Begründung

---

1) Es soll nicht verkannt werden, daß der Erwerber in den genannten Fällen eine faktisch sehr starke Position er= wirbt. Es fragt sich aber, ob deshalb jegliche Abschrei= bungsmöglichkeit versagt werden sollte, oder ob dieser Umstand bei der Bemessung der Abschreibungsdauer ausrei= chend berücksichtigt werden könnte.
Für die Abschreibung im Zeitraum der Konzessionsdauer Weisensee, DStZ 63,148 ; 64,108. Kritisch zur Recht= sprechung des BFH auch Friedrich, BB 58, 922.
2) Ebenso wohl nicht zutreffend die Versagung laufender Ab= schreibungsmöglichkeit auf erworbenes Kunden- und Adres= senmaterial bei Lesezirkeln.
RFH Urteil vom 9.12.1936, VI A 692, StW 1937,37.
Offenlassend Urteil des FG Freiburg vom 13.6.1962, I 165-168/61, EFG 63,107.
3) Barske, StBp 62,220.
4) Urteil des FG Münster vom 25.7.1963, I a 435-436/62, EFG 63, 556.
5) Urteil des Nieders. FG Hannover vom 20.2.1964, II 68/63, EFG 64, 426.
6) Anderer Ansicht Hoffmann, FR 61,269.

ausführt, die Vorschrift des § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG sei nicht glücklich. Dies deutet darauf hin, daß das Finanzgericht die Notwendigkeit von Abschreibungen nicht leugnen will, hierfür aber wegen der positiv gesetzlichen anderen Regelung keine Möglichkeit sieht. Das Finanzgericht Hamburg hielt in einem ähnlichen Fall [1], in dem ein Versicherungsmakler einem anderen Makler eine Summe für die Abtretung von Versicherungen zahlte, diese Aufwendungen zwar auch begrifflich für Aufwendungen auf einen Geschäftswert, ließ aber laufende Abschreibungen mit der Begründung zu, daß die Geschäftswertaufwendungen in der Hoffnung auf künftige Gewinne gemacht werden und daher gegen die Erträge der künftigen Gewinnperioden laufend aufgerechnet werden müssen. Diese Auffassung wird zwar der Forderung nach Periodengerechtigkeit gerecht, widerspricht aber dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes in § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG. Wenn man zunächst den Geschäftswertcharakter bejaht, kann man nicht dennoch laufende Abschreibungen zulassen. Dies entspricht zwar betriebswirtschaftlichem Denken, muß aber wegen der andersartigen gesetzlichen Regelung unberücksichtigt bleiben.

Dieser Schwierigkeiten wird man aber enthoben, wenn man die Frage prüft, wie weit bei einem Handelsvertreter überhaupt von einem Geschäftswert die Rede sein kann. Der BGH [2] führte aus, daß die Betriebe der Handelsvertreter regelmäßig keinen Geschäftswert haben. Ebenso dürfte auch nach der Definition des Geschäftswerts durch den BFH [3] für die Annahme eines Geschäftswerts bei den Betrieben der Handelsvertreter kein Raum sein. Der BFH schließt zwar in zwei Urteilen,[4]

---

1) Urteil des FG Hamburg vom 14. 5.1962, V 28-29/61 (III), EFG 63,106.
2) BGH Urteil vom 28.2.1962, IV ZR 239/61, DB 1962, S.721.
3) BFH Urteil vom 10.11.1960, IV 62/60 U, BStBl 61 III 95. "Der Geschäftswert ist ein von den persönlichen Eigenschaften des Unternehmers losgelöster, dem Unternehmen als solchem innewohnender, im Geschäftsleben als Wirtschaftsgut anerkannter Wert, der mit dem Unternehmen veräußerlich und übertragbar ist."
4) BFH Urteil vom 26.2.1964, I 383/ 61 U, BStBl 64 III 423. BFH Urteil vom 17.12.1964, IV 378/61 U,BStBl 65 III 170.

die sich mit der Aktivierung von Aufwendungen zur Erlangung von Vertretungen befassen, einen Geschäftswert bei Handelsvertretern nicht generell aus, kommt aber für den Regelfall unter Berufung auf die Forderung nach Periodengerechtigkeit zur Annahme eines nach § 7 EStG absetzungsfähigen Wirtschaftsguts. Die Zahlungen stellen ein Entgelt für die von dem Vorgänger angebahnten erfolgversprechenden Geschäfte dar. Diese Gewinnaussichten sind jedoch zeitlich begrenzt und ihr Nutzen ist nach einiger Zeit aufgezehrt. [1]

II. Die schwebenden Geschäfte

Als ein Sonderfall der immateriellen Wirtschaftsgüter werden die sogenannten schwebenden Geschäfte angesehen. Hierbei ist zwischen den schwebenden Geschäften im engeren Sinne, bei denen noch von keiner Seite eine Leistung erfolgt ist, [2] und den schwebenden Geschäften im weiteren Sinne, d.h. Geschäften, bei denen bereits teilweise erfüllt ist, zu unterscheiden. Bei den schwebenden Geschäften im engeren Sinne wird nichts bilanziert, da davon ausgegangen werden kann, daß sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen. [3] Schwierigkeiten macht die Bilanzierung der teilweise erfüllten schwebenden Geschäfte. Hier stellt sich das Problem der periodengerechten Gewinnabgrenzung. [4] Die Schwierigkeiten bestehen darin, daß die mit dem schwebenden Geschäft zusammenhängenden Aufwendungen in eine von der Periode des Ertrags bzw. Gewinnausweises verschiedene Periode fallen. Es würde zu einer falschen Periodenabgrenzung führen, würden die in Erfüllung des Vertrags getätigten Aufwendungen nicht aktiviert, da insoweit ein Verlust ausgewiesen würde, der wirtschaftlich und tatsächlich nicht eingetreten ist. Ein Verlust

1) Schwochert, DB 63, 562.
2) RFH Urteil vom 24.1.1933, I A 218/31, RStBl 33,337.
3) BFH Urteil vom 26.1.1956, IV 566/54 U, BStBl 56 III 113.
4) Littmann, DStZ 63,178.

kann aber auch nach dem Imparitätsprinzip nur dann berück=sichtigt werden, wenn er sich erkennbar abzeichnet. Andern=falls würde in dem Wirtschaftsjahr des erstmaligen Forde=rungsausweises ein Erfolg ausgewiesen, der wirtschaftlich gar nicht in dieses Jahr gehört. Für die schwebenden Ge=schäfte ist daher der Grundsatz der sogenannten erfolgsneu=tralen Behandlung entwickelt worden, d.h. für eine getätigte Ausgabe ist ein Aktivposten in gleicher Höhe zu bilden.

1. Einzelne Fälle

Besonders die Rechtsprechung hat die Grundsatze über die Be=handlung schwebender Geschäfte, wenn auch nicht immer im gleichen Umfang, für die periodengerechte Gewinnabgrenzung fruchtbar zu machen versucht. Aufschlußreich hierfür ist die Rechtsprechung zur Bilanzierung von Forderungen und Auf=wendungen im Verhältnis Handelsvertreter - Geschäftsherr.

a) Die Provisionsforderung des Handelsvertreters

Zunächst nahm die Rechtsprechung ein Wahlrecht des Handels=vertreters an, ob er die Provisionsforderung bei Anzeige der Vermittlung an den Geschäftsherrn oder im Zeitpunkt der Fälligkeit der Provision ausweisen wolle. [1] Dieses vom Korrelationsprinzip, das die Gegenüberstellung zusammengehö=riger Aufwendungen und Erträge verlangt, her anfechtbare Wahlrecht ist bald zugunsten des periodengerechten Ausweises der Provisionsforderung eingeschränkt worden, [2] indem der Forderungsausweis im Zeitpunkt der Anzeige der Vermittlung an den Geschäftsherrn verlangt wurde. Es wurde ausgeführt, daß die später zufließenden Einnahmen wirtschaftlich in das Geschäftsjahr der Gegenleistung fielen und daher der Ertrag dem Aufwand gegenübergestellt werden müsse ohne Rücksicht

---

1) RFH Urteil vom 16.11.1936, VI A 924, StW 1937,87.

2) RFH Urteil vom 15.2. 1939, VI 839 und 840/38, RStBl 39,606.

auf die bürgerlich-rechtliche Lage. Im übrigen sei auch der bedingte Provisionsanspruch (§ 88 a.F. HGB) bürgerlich-rechtlich sofort abtretbar und pfändbar und müsse demgemäß als Wirtschaftsgut angesehen werden. Für das Risiko wurde jedoch eine Rückstellung nach Maßgabe der Gefahrenhöhe zugelassen.

Der BFH rückte von dieser Rechtsprechung ab, indem er den Steuerpflichtigen wieder ein Wahlrecht einräumte und Ausweispflicht erst ab Abrechnung annahm. [1] Entscheidend sei der Zeitpunkt der Leistungsabnahme durch den Geschäftsherrn, dieser nehme aber die Leistung erst ab, wenn das Grundgeschäft nicht mehr mit dem Abnahme- oder Zahlungsrisiko belastet sei. Als Leistungsabnahme wurde einer gutachtlichen Stellungnahme des Instituts "Finanzen und Steuern" folgend[2] zunächst die Provisionsabrechnung angesehen. In einer späteren Entscheidung hielt der BFH die Provisionsabrechnung wegen der Zufälligkeit ihres Zeitpunkts jedoch nicht mehr für entscheidend, sondern verlangte gegebenenfalls eine Rückfrage beim Geschäftsherrn, welche Geschäfte durchgeführt und daher provisionspflichtig seien. [3] Diese Entscheidung zeigt, daß der BFH die Durchführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn für den Zeitpunkt des Risikoübergangs und daher für die Aktivierung maßgeblich hält. [4]

---

1) BFH Urteil vom 12. 3.1954, I 153/53 S, BStBl 54 III 149.
BFH Urteil vom 18. 3.1954,IV 515/53 U, BStBl 54 III 157.
2) BFH Urteil vom 18. 3.1954,IV 515/53 U, BStBl 54 III 157.
3) BFH Urteil vom 29.11.1956,IV 206/55 U, BStBl 57 III 234.
4) Für diese Auffassung läßt sich auch der Wortlaut des § 87a Abs.1 Satz 1 HGB anführen, wonach der Provisionsanspruch mit Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer entsteht.
Die Betonung des Gesichtspunkts des Risikoübergangs als des für die Bilanzierung maßgeblichen Zeitpunkts findet sich auch in den Entscheidungen, die die Aktivierung der Forderungen von Freiberuflern betreffen. (BFH Bescheid vom 20.5.1954 und Urteil vom 2,9.1954, IV 159/53 U, BStBl 54 III 315; BFH Urteil vom 24.3.1960, IV 93/58 U, BStBl 60 III 268) Es wird ausgeführt, daß bei Vorschußleistungen die Vergütung bereits dann verdient sei, wenn für sie entsprechende Arbeit geleistet wurde bzw. daß Honoraransprüche von Ärzten bereits mit Beendigung der

Diese Auffassung des BFH kommt noch deutlicher in zwei Urteilen zum Ausdruck, in denen die Aktivierung der Provisionsforderung bereits im Zeitpunkt der Durchführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn angenommen wird, obwohl eine von der Normalregelung des § 87a Abs.1 Satz 1 HGB abweichende zivilrechtliche Vereinbarung im Sinne von § 87a Abs.1 Satz 2 HGB getroffen worden war, wonach der Provisionsanspruch erst mit Zahlung durch den Kunden fällig werden sollte. [1] Dies entspricht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Das verbleibende Risiko kann durch eine Rückstellung angemessen berücksichtigt werden. [2] Die wirtschaftliche Zugehörigkeit eines Vorgangs zu einer bestimmten Periode ist nicht vom Bestehen einer formalrechtlichen Verbindlichkeit abhängig. Beide fallen häufig auseinander. [3] Daher sind die Einwendungen gegen die Rechtsprechung des BFH, soweit sie sich auf die bürgerlich-rechtliche Regelung berufen, [4] auch nicht stichhaltig. Ihnen ist jedoch auch insoweit nicht zu folgen, als dem BFH Inkonsequenz vorgeworfen wird, weil er den Anspruch nicht bereits mit Vermittlung des Geschäfts als entstanden ansehe, da die Ausführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn die Realisierbarkeit des

---

Leistung, nicht erst bei Liquidation auszuweisen seien. Anderer Ansicht RFH Urteil vom 5.8.1931, VI A 1103, StW 1931, 891.

1) BFH Urteil vom 15. 1.1963, I 259/61 S, BStBl 63 III 256. BFH Urteil vom 17. 1.1963,IV 335/59 S, BStBl 63 III 257. Anderer Ansicht Urteil des FG Düsseldorf vom 12.IV.1959, II 60-61/58 F, EFG 60, 215. Das Urteil des BFH vom 17.1.1963 läßt allerdings eine spätere Aktivierung zu, wenn dem Vertreter weitere, über die Vermittlung des Geschäfts hinausgehende Verpflichtungen obliegen, die die Realisierbarkeit des Provisionsanspruchs in Frage stellen. Ebenso Urteil des Nieders. FG Hannover vom 27.2. 1957, VI A 14-17/56, EFG 57,267.

2) Stier, StW 63, Sp. 759 betont zutreffend, daß in diesen Fällen genau zu prüfen ist, ob die abweichende Vereinbarung wirklich den Sinn hat, den Anspruch nicht zur Entstehung kommen zu lassen.

3) Adler-Düring-Schmaltz, § 149 Tz 34.

4) Vangerog, StW 63, Sp.729 ; Ehlers, DB 63,1440.

Provisionsanspruchs nicht erhöhe. [1] Die Differenzierung, die der BFH hier vornimmt, ist wirtschaftlich gerechtfertigt, da bei der bloßen Vermittlung das Grundgeschäft noch mit dem Abnahme- und Zahlungsrisiko belastet ist.

b) Die Aufwendungen des Handelsvertreters

Der Rechtsprechung ist zwar die Tendenz zu entnehmen, den Ausweis der Forderung nicht vom Zeitpunkt der formalrechtlichen Entstehung der Forderung abhängig zu machen, sondern die Bilanzierung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzuverlegen. Andererseits genügt die Rechtsprechung wegen des von ihr eingeräumten Wahlrechts bezüglich des Zeitpunkts des Ausweises der Provisionsforderung nicht der Forderung nach periodengerechter Gewinnabgrenzung. Nach dynamischer Bilanzauffassung müssen die Aufwendungen bereits in der Periode ihrer Vornahme aktiviert werden, da es sich um den Verrechnungsfall "Leistung, noch nicht Einnahme" handelt und nur so eine Verfälschung des Periodenergebnisses vermieden wird. Dementsprechend ging die Rechtsprechung, gewissermaßen um ein Korrektiv für das Wahlrecht bezüglich der Aktivierung des Provisionsanspruchs zu schaffen, bald dazu über, die Aktivierung der Aufwendungen des Handelsvertreters zu verlangen. [2] Es liegt auf der Hand, daß besonders zu Beginn der Handelsvertretertätigkeit und bei besonders hohem Aufwand für ein einzelnes Geschäft im Jahr der Ausgabe ein zu niedriger und im Jahr des Eingangs der Forderung ein zu hoher Gewinn ausgewiesen wird. Die Anhänger der dynamischen Bilanzauffassung werden besonders die Formulierung des BFH "es würde somit auch gegen den Grundsatz verstoßen, daß Ausgaben als Aufwand den Jahren zuzurechnen sind, zu denen sie wirtschaftlich gehören" begrüßen. Die vom BFH vorgenommene

---

1) Steuck, DStR 64,99.

2) BFH Urteil vom 25.8.1955, IV 510/53 U, BStBl 55 III 307.

Aktivierung ist mit den handelsrechtlichen G.o.B. jedoch nicht vereinbar.[1] Sie widerspricht besonders dem Grundsatz der Vorsicht. Mit Recht weist Holling [2] daraufhin, daß die Aufwendungen des Handelsvertreters nicht mit den Kosten eines Fabrikationsbetriebs zu vergleichen sind und den vermittelten Geschäften nur schwer zugerechnet werden können. Da die Aufwendungen nicht in den einzelnen Provisionsanspruch eingehen, dieser vielmehr weitgehend unabhängig von Zeit- und Arbeitsaufwand ist, kann eine Aktivierung nicht verlangt werden. Die Aufwendungen des Handelsvertreters sind laufenden Betriebsausgaben und Werbungskosten vergleichbar und können praktisch kaum aktiviert werden.[3] Die kaufmännische Praxis kennt daher auch eine Aktivierung derartiger Aufwendungen nicht. M.E. gilt dieses Aktivierungsverbot als Ausfluß des Vorsichtsprinzips auch für kostenreiche Spezialaufträge.[4] Im übrigen hängt die Aktivierungspflicht für Aufwendungen aufs engste mit der Aktivierung der Provisionsforderung zusammen.[5] Solange der Vertreter wegen des

---

1) Die vom BFH zugestandenen Einschränkungen wie Beschränkung auf die unmittelbar mit den einzelnen Geschäften zusammenhängenden Aufwendungen (vgl. Hoffmann, FR 54,371) und ein Absehen von der Aktivierungspflicht aus Gründen der Vereinfachung bei regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen ändern an der grundsätzlich bestehenden Pflicht nichts. Die Entscheidung ist in der Art ihres Vorgehens ein gutes Beispiel für die Vernachlässigung handelsrechtlicher Grundsätze. Die Frage, ob zu aktivieren ist, wird nach den Grundsätzen dynamischer Bilanzierung entschieden. Der Umfang der Aktivierung wird dann unter Betonung des handelsrechtlichen Grundsatzes der Vorsicht auf die unmittelbar mit den einzelnen Geschäften zusammenhängenden Aufwendungen beschränkt, was zur Ausscheidung der anteiligen Generalunkosten führt (Friedrich, BB 58, 922). Man hat den Eindruck, daß der hergebrachten handelsrechtlichen Übung nur noch Korrekturfunktion gegenüber dem nach der dynamischen Bilanzauffassung gewonnenen Ergebnis zukommt.
2) Holling, DB 54, 522.
3) Theis, DB 56, 832.
4) Anderer Ansicht Theis, DB 56, 832.
5) Littmann, §§ 4,5 Tz 490.

ihr innewohnenden Risikos seine Provisionsforderung nicht zu aktivieren braucht, gilt dieses Risiko auch für die Aufwendungen, da ein für Dritte realisierbarer Wert nicht vorliegt. Aus diesem Grunde kommt auch eine Aktivierung als Rechnungsabgrenzungsposten nicht in Betracht. [1]

c) Die gezahlte Provision bei schwebendem Grundgeschäft

Ebenfalls unter Bezugnahme auf die Grundsätze der Behandlung schwebender Verträge wird die Aktivierung von an den Handelsvertreter gezahlten Provisionen bei noch schwebendem Grundgeschäft verlangt. [2] Zwar lassen sich die Aufwendungen für den Handelsvertreter begrifflich als Herstellungskosten des schwebenden Kaufvertrags zwischen Geschäftsherrn und Kunden ansehen. [3] Damit ist aber noch nichts über ihre Aktivierungsfähigkeit gesagt. Zum einen dürfte die Aktivierungsfähigkeit von Herstellungskosten bei Verträgen vom Grundsatz der Vorsicht aus problematisch sein, zum andern ist zu berücksichtigen, daß die Handelsvertreterprovisionen beim Geschäftsherrn als Vertriebskosten anzusehen sind, die nicht aktivierungsfähig sind. Die Rechtsprechung argumentiert jedoch wieder damit, daß ein schwebendes Geschäft nur einheitlich betrachtet werden könne und nicht ein Verlust ausgewiesen werden dürfe, wo dieser wirtschaftlich nicht drohe. Diese Argumentation übersieht jedoch, daß die Aktivierbarkeit nach den G.o.B. nicht allein mit zutreffender Gewinnabgrenzung begründet werden kann, sondern es darauf ankommt, ob der zu aktivierende Aufwand unter Berücksichtigung des handelsrechtlichen Grundsatzes der Vorsicht bilanzierungsfähig ist oder ob, um in der Terminologie des BFH zu sprechen, ein Wirtschaftsgut vorliegt.

---

1) Anderer Ansicht Heuer, FR 56, 483.

2) BFH Urteil vom 3.12.1964, IV 255, 256/ 64 U, BStBl 65 III 93.

3) Littmann, §§ 4,5 Tz 474.

d) Die erfüllte Ausgleichsverpflichtung nach § 89 b HGB

Besonders umstritten ist der von der Rechtsprechung verlangte Ansatz eines Aktivpostens für die gegenüber einem Handelsvertreter erfüllte Ausgleichsverpflichtung nach § 89b HGB. [1] M.E. hat die Rechtsprechung nicht überzeugend das Vorliegen eines selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsguts dargetan. Der BFH sieht in der Ausgleichszahlung ein Entgelt für die künftigen Gewinnaussichten des Unternehmers, die der Vertreter durch seine Tätigkeit begründet hat. [2] Unter Hinweis auf § 89b Abs.1 Ziff.2 HGB, wonach die Ausgleichsverpflichtung von Vorteilen für die Zukunft abhängig ist, nimmt der BFH an, daß ein gedachter Erwerber die Ausgleichszahlung berücksichtigen würde. [3] Demgegenüber wird aber zutreffend darauf hingewiesen, daß es sich bei der Ausgleichszahlung wegen der Nicht-Vorhersehbarkeit der Gewinnaussichten um eine zu vage Chance handelt, die unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Vorsicht nicht bilanzierungsfähig ist. Außerdem ist ein Teilwert nicht feststellbar. Ferner kann nicht unberücksichtigt bleiben, daß die Zahlung vielfach aus sozialen Gründen bzw. zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten und Unruhe unter den verbleibenden Handelsvertretern erfolgt. Die Aktivierung der Ausgleichszahlung führt zum verbotenen Ausweis eines originären Geschäftswerts [4] und verstößt gegen das handelsrechtliche Verbot der Aktivierung von Vertriebskosten. [5] Ebensowenig kann von einem entgeltlichen Erwerb ausgegangen werden, da

---

1) BFH Urteil vom 1. 3.1960, I 141/59 U, BStBl 60 III 208.
2) Ebenso Hoffmann, FR 58,282. Es erscheint sehr fraglich, ob es sich um ein Entgelt für in der Zukunft liegende Vorteile handelt. Die Annahme, daß es sich um eine Zahlung für in der Vergangenheit geleistete Dienste handelt, liegt jedenfalls nicht fern.
3) Ebenso Hartz, BB 58, 408; vorsichtig im Sinne eines Wahlrechts Theis, FR 58, 283.
4) Risse, BB 58, 338.
5) Waldner, DB 58, 750.

die mit der Ausgleichszahlung abgegoltenen Vorteile nie im Vermögen des Handelsvertreters gestanden haben, sondern vielmehr originär im Vermögen des Geschäftsherrn entstanden sind. Es fehlt mithin an dem für das Merkmal "entgeltlicher Erwerb" erforderlichen Übergang von einer Vermögensmasse in eine andere. [1] Der Umstand, daß der Handelsvertreter ein Dritter ist, reicht nicht aus, um unentgeltlichen Erwerb von einem Dritten anzunehmen.

e) Die Abschlußkosten bei Lebensversicherungsverträgen

Ein betontes Abrücken von der handelsrechtlichen Betrachtung stellt das Gutachten des BFH über die Behandlung der Abschlußkosten bei Lebensversicherungsverträgen dar.[2] Der BFH bezeichnet die Abschlußkosten als Herstellungskosten des schwebenden Vertrags und betont, daß die Nichtaktivierung der Kosten zu einer Verzerrung des Periodenergebnisses und steuerlich nicht vertretbaren Legung von stillen Reserven führe. Ungeprüft läßt er die Frage, wie weit die Aktivierung handelsrechtlich zulässig ist. Dabei bestand in diesem Fall hierzu besondere Veranlassung, da sowohl die Versicherungswirtschaft als auch das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen in ihrer Stellungnahme die Aktivierung handelsrechtlich nicht fur zulässig hielten. Der BFH führte dazu lediglich aus, daß die Bilanzierungsanweisungen des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungswesen steuerlich nicht bindend seien. Hierbei wird aber übersehen, daß die Bilanzierungsanweisungen des Bundesaufsichtsamts für das Versicherungswesen gemäß § 56 Abs.2 VAG den Charakter von Rechtsverordnungen haben und gemäß § 37 Nr.8 EGAktG 1937 als handelsrechtliche Sonderbestimmungen den Rechnungslegungsvorschriften der §§ 129 ff AktG vorgehen, somit handelsrechtlich bindend sind und nach dem

---

1) Plückebaum, StLex 3,5-6,40.

2) Gutachten des BFH vom 26.1.1960, I D 1/58 S, BStBl 60 III 191.

Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz eine Aktivierung daher nicht in Frage kommt.[1] Hinzu kommt, daß auch hier der insoweit in § 153 Abs.3 AktG 1965 kodifizierte Grundsatz der Vorsicht einer Aktivierung entgegensteht.[2]

2. Die einheitliche Behandlung schwebender Geschäfte

Im übrigen wird bei der Behandlung schwebender Geschäfte der Grundsatz der Einheitlichkeit sehr weit ausgelegt, um zu dem erwünschten wirtschaftlichen Ergebnis zu gelangen. Dies zeigt sich u.a. in einem Fall, in dem eine Brauerei einem Gastwirt zinslose Darlehen gewährte, wofür sich der Gastwirt als Gegenleistung zum ausschließlichen Bierbezug bei der Darlehnsgeberin verpflichtete.[3] Die Entscheidung lehnte die vom Steuerpflichtigen geforderte Teilwertabschreibung auf Grund der Zinslosigkeit der Darlehen wegen des Vorteils der Bierbezugsverpflichtung ab. Nach Ansicht des BFH handelte es sich um ein einheitliches schwebendes Geschäft , das nicht durch Auflösung in einzelne Wirtschaftsgüter falsch gebucht werden dürfe. Folge man dem nicht, so sei die Bierbezugsverpflichtung als Konkurrenzverbot aktivierungspflichtig . Diese Entscheidung verstößt gegen den Grundsatz der Einzelbewertung. Es handelt sich um heterogene Aktiva, die nicht ohne weiteres zusammengefaßt werden können.[4] Entgegen Waldner würde dies jedoch am Ergebnis etwas ändern und nicht lediglich der Bilanzklarheit dienen, da dann die Bierbezugsverpflichtung den Grundsätzen über die Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter unterliegt, nach denen lediglich

---

1) Eckhardt, BB 60, 1213 ; Anderson, S.49.
2) Vogel, DB 66, 909. Die Finanzverwaltung hat sich inzwischen dieser Auffassung angeschlossen und besteht nicht mehr auf der Aktivierung der Abschlußkosten. Erlaß des Finanzministers Nordrhein-Westfalen vom 3.1. 1966 S 2511-10 VB 4, BB 66, 109.
3) BFH Urteil vom 17.3.1959, I 207/58 U, BStBl 59 III 320.
4) Waldner, BB 61, 404.

Aktivierungsfähigkeit, aber keine Aktivierungspflicht besteht. Wegen des bestehenden Wahlrechts kann die steuerliche Aktivierung auch nicht erzwungen werden.

Deutlicher noch wird die Betonung der Einheitlichkeit, um zu einem wirtschaftlich angemessenen Ergebnis zu gelangen, in dem Fall eines 7c-Darlehens. Eine aus einem Ehepaar bestehende OHG hatte der Schwester der Ehefrau ein unverzinsliches Darlehen gegeben, das der Errichtung eines neben dem Betrieb gelegenen Wohngebäudes dienen sollte, das an Arbeitnehmer der OHG vermietet werden mußte, [1] Die Abzinsung wurde abgelehnt mit der Begründung, der Steuerpflichtige habe durch das Recht der Belegung mit Arbeitnehmern ein gleichwertiges Wirtschaftsgut erworben. Hiergegen wird mit Recht eingewandt, daß dies dem Grundsatz der Einzelbewertung widerspreche.[2] Es handelt sich vielmehr um zwei selbständig zu bewertende Wirtschaftsgüter. Daraus ergibt sich wiederum, daß das Belegungsrecht lediglich bilanzierungsfähig, aber nicht bilanzierungspflichtig ist.

Soweit der BFH die Aktivierung auf die Grundsätze über schwebende Geschäfte stützt, ist ihm entgegenzuhalten, daß diese keine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung darstellen. [3] Es gibt eben keinen Grundsatz der einheitlichen Behandlung schwebender Geschäfte. Die Aufwendungen sind vielmehr für sich betrachtet auf ihre Bilanzierungsfähigkeit bzw. Bilanzierungspflicht nach den für sie geltenden handelsrechtlichen

---

1) BFH Urteil vom 20. 9.1960, I 83/60,BB 60,1234.

2) Labus, BB 60, 1235.

3) Diese Spruchpraxis löste übrigens im Bundestag eine Kleine Anfrage des Abgeordneten Dr.Schmidt, Wuppertal, und Genossen aus, was die Bundesregierung zu unternehmen gedenke, um die gesetzliche Festlegung der Behandlung immaterieller Anlagewerte (§153 Abs.3 AktG 1965) im Rahmen der Finanzverwaltung zur Anerkennung zu bringen. Vgl. BT-Drucksache V 2398.

G.o.B. zu untersuchen. Dies kann nach dem Maßgeblichkeits=grundsatz nicht anders sein, wenn auch nicht übersehen wer=den soll, daß die Entscheidungen der Rechtsprechung vom Standpunkt betriebswirtschaftlicher Erfolgsrechnung viel=fach zu begrüßen sind. Die Spannung zwischen periodengerech=ter Gewinnermittlung und den handelsrechtlichen G.o.B. kann aber nach der gesetzlichen Regelung nur zu Gunsten der G.o.B. gelöst werden (vgl. § 5 EStG).

III. Die Rechnungsabgrenzungsposten

Schon die sprachliche Verwandtschaft der Begriffe legt es nahe, die "Rechnungsabgrenzungsposten" auf ihre Bedeutung für die "Periodenabgrenzung" zu untersuchen.
Der Begriff der Rechnungsabgrenzungsposten gehört dem Han=delsrecht an und ist über die Aktienrechtsnovelle von 1931 (§ 261 a I A V, B VI HGB) und das Aktiengesetz von 1937 (131 A IV, B IV) in das Aktiengesetz von 1965 (§ 152 Abs.9 AktG 1965) übergegangen.

1. Die Rechnungsabgrenzungsposten und die Bilanztheorien

Nach dynamischer Bilanzlehre sind alle Bilanzposten "Rechnungsabgrenzungsposten", [1] da die Bilanzpositionen ja nur die Funktion haben, Aufwand und Ertrag der betreffenden Periode abzugrenzen. Demgemaß wird der Begriff der Rech=nungsabgrenzung zum Teil auch als Synonym für die dynamische Bilanzauffassung verwendet und als eine Art Eingangstür für die dynamische Bilanzauffassung in Handelsbilanz und Steuer=bilanz angesehen. [2]

---

1) Tomfohrde, S. 116.
2) Hauck StBJhb 60/61,266.

Nach statischer Bilanzauffassung handelt es sich bei den Rechnungsabgrenzungsposten um eine fest begrenzte Bilanzposition, die der Abgrenzung verhältnismäßig geringfügiger Aufwendungen und Erträge regelmäßig wiederkehrender Art dient.

2. Die handelsrechtliche Regelung der Rechnungsabgrenzungsposten

a) Der Begriff der Rechnungsabgrenzungsposten

Es ist scharf zwischen den Begriffen "Periodenabgrenzung", Rechnungsabgrenzung im weiteren Sinne und Rechnungsabgrenzung im Sinne des Handelsrechts zu unterscheiden. [1] Es muß davon ausgegangen werden, daß der Begriff der Rechnungsabgrenzung handelsrechtlich eindeutig festgelegt ist und kein Zugeständnis an die dynamische Bilanzauffassung bedeutet ; dies schon deshalb nicht, weil die Rechnungsabgrenzungsposten als zu den G.o.B. gehörig schon vor der Aktienrechtsnovelle bzw. vor der dynamischen Bilanzauffassung bestanden. [2] Bis zur Neuregelung der Rechnungsabgrenzungsposten im Aktiengesetz 1965 [3] bestand im wesentlichen Einigkeit darüber, daß nach Handelsrecht für die Rechnungsabgrenzungsposten drei Merkmale wesentlich sind.

1) Sie stellen keine selbständigen Vermögenswerte dar, sondern sind rein bilanztechnische Aktiva und Passiva.

2) Sie dürfen einzeln genommen nicht erheblich sein.

3) Sie dienen lediglich der Abgrenzung zwischen dem Berichtsjahr und dem folgenden Jahr. [4]

---

1) Littmann, Inf 58,214 ; Everding StW 59, 169 ; dies wird im übrigen auch von den Vertretern der dynamischen Bilanzauffassung anerkannt. Vgl. Tomfohrde, S.116.

2) Jakob, WPg 59, 304.

3) Diese Regelung ist vollinhaltlich in § 5 Abs.3 n.F. EStG übernommen worden, um jeden Zweifel an der Geltung dieser handelsrechtlichen Vorschrift auch im Steuerrecht auszuschließen.

4) Flume, DB 58, 1045.

Außerdem wurde allgemein angenommen, daß die Posten der Rechnungsabgrenzung auch aus Gründen angemessener Vereinfachung nicht allzusehr zu verfeinern seien.[1]
Man unterschied herkömmlicherweise im Rahmen der Rechnungsabgrenzung transitorische Aktiva und Passiva sowie antizipative Aktiva und Passiva und transitorische Aktiva im weiteren Sinne. Unter transitorischen Aktiva bzw. Passiva versteht man Zahlungsvorgänge, Einnahmen oder Ausgaben, die sich wirtschaftlich teilweise auf andere Perioden beziehen. Der Hauptanwendungsbereich dieser Art Abgrenzungsposten sind Vertragsverhältnisse mit wiederkehrenden Leistungen. Einnahmen und Ausgaben stellen Gegenleistungen für Leistungen dar, die sich kontinuierlich in einem Zeitraum vollziehen, während Gegenleistungen diskontinuierlich, aber für einen ganz bestimmten Zeitraum der Leistung gezahlt werden. Es sei auf das vielzitierte Beispiel der am 1.10. eines Jahres für das folgende Jahr zu entrichtenden Versicherungsprämie hingewiesen, die bei dem Zahlenden zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in Höhe von $\frac{3}{4}$ dieser Ausgabe und bei der vereinnahmenden Versicherungsgesellschaft zur Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens in Höhe von $\frac{3}{4}$ der vereinnahmten Summe führt.
Bei den antizipativen Aktiva und Passiva werden Ausgaben bzw. Einnahmen vorweggenommen, die tatsächlich erst in einer späteren Periode erfolgen, aber wirtschaftlich der betreffenden Periode zuzuordnen sind. Die antizipativen Posten durfen nach der Neufassung des AktG nicht mehr als Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden, da § 152 Abs.9 AktG 1965 eindeutig auf Ausgaben und Einnahmen vor dem Bilanzstichtag abstellt. Dies durfte jedoch in erster Linie im Interesse der Bilanzklarheit zu verstehen sein, was bedeutet, daß ihnen nicht die Bilanzierungsfähigkeit versagt wird, sie vielmehr als Forderungen bzw. Verbindlichkeiten, die noch nicht fällig sind (Rückstellungen), auszuweisen sind.

---

1) Theis, FR 56, 194.

Als Beispiel sei die am 1.3. postnumerando zu entrichtende Jahresmiete genannt.

Neben den transitorischen Aktiva und Passiva und den antizipativen Posten kennt man die transitorischen Aktiva im weiteren Sinne, d.h. solche Aktiva, die der Verteilung einmaliger größerer Aufwendungen auf mehrere Rechnungsperioden dienen, wie z.B. Forschungs- und Entwicklungsaufwand, Kosten von Werbekampagnen oder auch der Abraumvorrat. Hier handelt es sich eigentlich mehr um die Frage, ob bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter vorliegen. In der Bilanzierungspraxis wurde jedoch nicht immer streng zwischen immateriellen Wirtschaftsgütern und Rechnungsabgrenzungsposten unterschieden und es wurden diese Werte den Rechnungsabgrenzungsposten zugeordnet.

Im Gegensatz zum Aktiengesetz 1965 fand sich im Aktiengesetz 1937 keine Definition der Rechnungsabgrenzungsposten. Dies führte dazu, daß vor allem die transitorischen Aktiva im weiteren Sinne unter Außerachtlassung des Vorsichtsprinzips sehr weit ausgelegt wurden. [1] Hierdurch drohten die transitorischen Aktiva zu einem Sammelbecken für alle Posten zu werden, die an anderer Stelle nicht mehr unterzubringen waren. [2]

Das Aktiengesetz 1965 beschränkt in § 152 Abs.9 [3] die Rechnungsabgrenzung auf die transitorischen Aktiva und Passiva im engeren Sinne. [4]

---

1) Minz, WPg 65,148.

2) Kropff, S.237.

3) Ebenso nunmehr § 5 Abs.3 EStG.

4) Kropff, DB 66, 673. Dies hat aber nicht zur Folge, daß nur noch periodisch wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben für die Rechnungsabgrenzung in Frage kommen (anderer Ansicht Mutze, WPg 65,173). Diese Beschränkung fand sich zwar im Referentenentwurf, ist aber nicht Gesetz geworden. Ebensowenig kann davon ausgegangen werden, daß nur das folgende Jahr für die Abgrenzung in Betracht kommt. So aber Adler-Düring-Schmaltz, § 152 Tz 182.

Der Ausweis der transitorischen Aktiva im weiteren Sinne wird jedoch durch die Vorschrift des § 152 Abs.9 AktG 1965 verhindert. Es liegen hier zwar Ausgaben vor dem Bilanzstichtag vor, sie sind aber kein Aufwand für eine b e s t i m m t e Zeit nach dem Bilanzstichtag. [1] Hierbei handelt es sich jedoch nicht nur um die Bilanzklarheit, vielmehr wird den transitorischen Aktiva im weiteren Sinne aus Gründen der Vorsicht die Bilanzierungsfähigkeit schlechthin versagt, da ein in der Regel rechnerisch nicht erfaßbarer Nutzen vorliegt. [2] Diese Auslegung der Definition der Rechnungsabgrenzungsposten in § 152 Abs.9 AktG 1965 ist nicht unbestritten. [3] Nach Littmann ist die Formulierung "bestimmte Zeit" in bestimmbare Zeit auszulegen. [4] Bei dieser Auslegung besteht naturgemäß keine Schwierigkeit, auch die transitorischen Aktiva im weiteren Sinne als von den Rechnungsabgrenzungsposten umfaßt anzusehen. Nach dieser Auffassung entspringt die genannte Formulierung dynamischem Denken und muß dementsprechend ausgelegt werden. Dieser Auslegung ist entgegenzuhalten, daß sie gegen den eindeutigen Wortlaut verstößt [5] und die dynamische Terminologie nicht ohne weiteres zu einer Auslegung im Sinne dynamischer Bilanzauffassung führt. Zum anderen ist der Entstehungsgeschichte der

---

1) Kropff, S.237.

2) Döllerer, BB 65, 328.

3) Littmann, DStR 66, 234.

4) Ähnlich Birkholz, BB 66, 710 und auch Fasold, StBJhb 66/67, S.423, wonach der Begriff "bestimmte Zeit" auch so ausgelegt werden kann, daß der Zeitablauf durch die restliche Lebens- und Geschäftsdauer des Unternehmens begrenzt wird. Nicht wesentlich anders Nissen, DStZ A 69,129 und Steinfeld, Inf 69,207, wonach der Zeitraum, für den sich die Einnahmen oder Ausgaben auswirken, von vornherein feststehen muß bzw. dieser Zeitraum mit einiger Sicherheit muß geschätzt werden können. Für eine strengere Auslegung des Begriffs "bestimmte Zeit" Plückebaum, StBp 1970, S.258.

5) Pütz, S.9. Der Begriff "bestimmte Zeit" ist nicht mit dem Begriff "bestimmbare Zeit" identisch. Vgl.Döllerer, BB 65, 1408.

Vorschrift deutlich zu entnehmen, daß der Begriff der Rechnungsabgrenzungsposten verengt werden sollte. [1] Die Vorschrift des § 152 Abs.9 AktG 1965 stellt eine Rückführung des zu weit gedehnten Begriffs der Rechnungsabgrenzungsposten auf seine klassischen Fälle wie Miet- und Pachtzinsen, Versicherungsprämien etc. dar. [2]

b) Die Bilanzierungspflicht für die Rechnungsabgrenzungsposten

Wegen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist nach der Prüfung der Frage, was unter die Rechnungsabgrenzungsposten fallen kann, weiter zu fragen, ob nach den handelsrechtlichen G.o.B. die Aktivierung bzw. Passivierung zwingend vorgeschrieben ist. [3] Aus § 152 Abs.9 AktG 1965, der eine reine Erläuterungsvorschrift zum Bilanzgliederungsschema darstellt, kann hierfür nichts hergeleitet werden. Es ist jedoch wegen der Vorschrift des § 149 Abs.1 AktG 1965, wonach der Jahresabschluß klar und übersichtlich zu sein hat und im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben muß, und weil die Bilanzierung der Rechnungsabgrenzungsposten in der Praxis üblich ist, grundsätzlich Bilanzierungspflicht anzunehmen. [4]

---

1) Vogel, BB 66, 909.

2) Ebenfalls einen "klassischen" Fall dürfte das Urteil des BFH vom 30.11.1961, IV 302/58 U, BStBl 62 III 82, behandeln, wo der BFH zur Vermeidung falscher Periodenergebnisse die Rechnungsabgrenzung der Zinsen und Gebührenforderungen der Pfandleiher verlangt.

3) Hier erscheint fraglich, ob sich die Pflicht zur Rechnungsabgrenzung für die Zeit nach der Neufassung des § 5 EStG bereits aus der Formulierung in § 5 Abs.3 EStG (Rechnungsabgrenzungsposten sind anzusetzen) ergibt. Vgl. S. 27.

4) Diese kann allerdings bei Geringfügigkeit bzw. bei jährlich in gleicher Höhe wiederkehrenden Beträgen zur Vermeidung eines unverhältnismäßigen Aufwands eingeschränkt sein. Vgl. Kropff, NBw 66,59.

c) Das Disagio

Einen Sonderfall der aktiven Rechnungsabgrenzung stellt schließlich § 156 Abs.3 AktG 1965 dar, der das Disagio behandelt. Im Interesse der Periodenabgrenzung ist die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für das Disagio zu begrüßen, da es die zeitlich bestimmte Gegenleistung für die Nutzung des Verfügungsbetrags darstellt. [1] Das Aktienrecht sieht jedoch für die Aktivierung des Disagios ein bloßes Wahlrecht vor, wie dem Wortlaut des § 156 Abs.3 AktG 1965 zu entnehmen ist. [2]

Wegen der Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz können daher die Rachnungsabgrenzungsposten nur in dem durch das Handelsrecht vorgegebenen Umfang für die Periodenabgrenzung herangezogen werden.

3. Die Rechtsprechung zu den Rechnungsabgrenzungsposten

Die Rechtsprechung erweist sich auch bei den Rechnungsabgrenzungsposten als schwankend.
Während die ältere Rechtsprechung, dem Maßgeblichkeitsprinzip folgend und weniger um Periodengerechtigkeit bemüht, Rechnungsabgrenzungsposten zuließ, [3] und auch der BFH in einigen Entscheidungen die Rechnungsabgrenzung auf ihren handelsrechtlichen Gehalt beschränkte, sei es, daß er einen objektiv erkennbaren ursächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen vorhergehendem Aufwand bzw. Ertrag und der späteren

---

1) Anderer Ansicht hinsichtlich des Charakters als Rechnungsabgrenzungsposten Pütz, S.35, der einen Wertberichtigungsposten annimmt.

2) Kropff, WPg 64, 565; anderer Ansicht Döllerer, BB 65,1409 der Aktivierungspflicht annimmt. Ebenso der BFH (Urteil vom 29.6.1967, IV 131/63, BStBl 67 III 670) von seinem anderen Ausgangspunkt, wonach handelsrechtliche Wahlrechte steuerlich unbeachtlich sind.

3) RFH Urteil vom 30.7.1929, VI A 1074/28, RStBl 29,596.

Rechnungsperiode verlangte [1] oder betonte, daß sich Rechnungsabgrenzungsposten nur auf aktive bzw. passive Wirtschaftsgüter beziehen können [2] und in erster Linie die Betriebswerte bzw. die Betriebsverpflichtungen hierdurch wiedergegeben werden, [3] finden sich andere Entscheidungen, die erkennbar den handelsrechtlichen Rahmen verlassen und den Begriff der Rechnungsabgrenzung als Beispiel oder Ausfluß für dynamische Bilanzierungsweise ansehen. [4]

a) Die Kosten der Geschäftseinrichtung

Die Entscheidung des BFH vom 28.1.1954 [5] betraf den Fall eines Steuerpflichtigen, der vor Eröffnung des Betriebes gemachte Aufwendungen zur Einrichtung seines Geschäftes wie Miete, Personalkosten, Pläne und Versuche aktivieren wollte, was im Interesse der Periodenabgrenzung wegen des weiterwirkenden Nutzens berechtigt erscheint. Der BFH ließ jedoch die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens nicht zu, mit der Begründung, daß der handelsrechtlich vorgegebene Begriff diese Fälle nicht erfasse. In diesem Fall hätte jedoch die Möglichkeit bestanden, die getätigten Aufwendungen im Interesse der Periodenabgrenzung als "Kosten der Betriebseinrichtung" (§ 133 Ziff.4 AktG 1937) bzw. "Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs" (§ 153 Abs.4 AktG 1965) zu aktivieren. [6]

---

1) BFH Urteil vom 28. 1.1954, IV 255/53 U, BStBl 54 III 109.
2) BFH Urteil vom 15. 4.1958, I 27/57 U, BStBl 58 III 260.
3) BFH Urteil vom 19.12.1957, IV 432/56 U, BStBl 58 III 162.
4) BFH Urteil vom 22. 5.1958, IV 222/56 U, BStBl 58 III 333; Mutze, FR 60, 614 ebenso Spitaler, StW 59, Sp.642. Während Mutze sich hierzu kritisch äußert, will Spitaler gegen diese Praxis nichts einwenden.
5) BFH Urteil vom 18. 1.1954, IV 255/53 U, BStBl 54 III 109.
6) Es kann davon ausgegangen werden, daß die aktienrechtlichen Vorschriften über die Aktivierungsfähigkeit der "Kosten der Betriebseinrichtung" nicht lediglich für Aktiengesellschaften gelten, sondern als ein G.o.B. anzusehen sind, so daß auch Einzelkaufleute diese Vergünstigung in Anspruch nehmen können. Der Sinn der Aktivierungsfähigkeit liegt darin, ein allzu ungünstiges Bilanzbild wegen der hohen Aufwendungen beim Beginn eines Unternehmens zu vermeiden. Diese Möglichkeit der "erlaubten Bilanzkorrektur" muß aber auch dem Einzelkaufmann zugestanden werden.

Dieser Fall zeigt, daß auch die Bilanzierungshilfe des § 153 Abs.4 AktG 1965 gegebenenfalls für die Periodenabgrenzung benutzt werden kann. Der BFH läßt diesen Gesichtspunkt jedoch ungeprüft. Darüber hinaus findet sich in diesem Urteil auch der das Maßgeblichkeitsprinzip unberücksichtigt lassende Satz, "daß es für das Steuerrecht nicht maßgebend sei, wie das Handelsrecht solche Aufwendungen behandle".

b) Die an Werber gezahlten Provisionen

Im Ergebnis richtig, wenn auch nicht mit der gebotenen Anlehnung an das Handelsrecht, lehnte der BFH die aktive Rechnungsabgrenzung der an die Werber gezahlten Provisionen für den Abschluß von Abonnementsverträgen, die sich über mehr als ein Wirtschaftsjahr erstrecken, ab. [1] Der RFH hatte noch anders entschieden [2] und hierin Aufwendungen zum Erwerb eines selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsguts (Abonnentenstamm) gesehen, das nach AfA-Grundsätzen abzuschreiben sei. Die RFH-Entscheidungen sind nicht unbedenklich, da auch nach damaliger handelsrechtlicher Regelung immaterielle Werte nur bei entgeltlichem Erwerb von Dritten aktivierungsfähig waren (§ 133 Nr.2 AktG 1937). Die Abonnementsverträge gehen aber nicht aus dem Vermögen der Vertreter in das Vermögen des Unternehmers über, sondern entstehen unmittelbar im Unternehmen des Zeitschriftenhändlers. [3] Die Aktivierung lag jedoch wegen der andersartigen Verhältnisse damals näher als heute. Die damaligen Abonnements hatten im Gegensatz zu den heutigen eine verhältnismäßig lange Laufzeit und wurden auch gehandelt, während die heutigen Abonnements kurzfristig und leicht kündbar sind. [4] Man wird sie daher

---

1) BFH Urteil vom 19.12.1957, IV 432/56 U, BStBl 58 III 162.

2) RFH Urteil vom 26. 1.1939,III 132/37, RStBl 39,553.

3) Plückebaum, StLex 3, 5-6, 40.

4) Wegen der Einzelheiten vgl. Mittelbach, Steuerwarte 54, 73.

nicht als selbständig bewertungsfähige Wirtschaftsgüter ansehen können.[1] Wenn man die Vertreterprovisionen als Anschaffungskosten der schwebenden Verträge ansieht und ihre Aktivierung fordert,[2] so wird andererseits geltend gemacht, daß es sich um nicht aktivierungsfähige Verkaufskosten handele.[3] Derartige Aufwendungen erhöhen den Geschäftswert, dieser ist aber als originärer nicht aktivierungsfähig.[4] Soweit der BFH seine Begründung darauf stützt, daß die Rechnungsabgrenzungsposten nicht so sehr unter dem Gesichtspunkt des Aufwands oder Ertrags gesehen werden können, sondern sie die Betriebswerte bzw. Betriebsverpflichtungen erkennen lassen sollen, deren zahlenmäßigen Ausdruck sie darstellen, scheint er sich wieder auf den handelsrechtlichen Ursprung der Rechnungsabgrenzung zu besinnen. Im übrigen wendet sich die Entscheidung nicht zu Unrecht gegen eine zu starke Ausweitung des Begriffs der Rechnungsabgrenzungsposten, indem sie darauf hinweist, daß in vielen Fällen dem Aufwand in einem Wirtschaftsjahr erst Erträge späterer Jahre gegenüberstünden, ohne daß dabei die jeweiligen Aufwendungen aktiv abgegrenzt würden. Eine Rechnungsabgrenzung sei nur dann erforderlich, wenn bei objektiver Betrachtung ein eindeutig erkennbarer ursächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem vorhergehenden Aufwand und dem Ertrag einer späteren Rechnungsperiode bestehe. Ein derartiger eindeutiger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den gezahlten Provisionen und den erst im folgenden Jahr anlaufenden Abonnementsverträgen sei aber nicht festzustellen.

c) Die auf Anzahlungen geleistete Umsatzsteuer

Zeigen diese Fälle, daß sich die Rechtsprechung - wenn auch nicht ausdrücklich - so doch der Sache nach bis dahin am

---

1) Urteil des FG Münster vom 27. 1.1954, II C 16/17-1953, EFG 54, 102 ; Urteil des FG Bremen vom 28.4.1956, I 165-167/56, EFG 57, 43.
2) Littmann, Inf 58, 214.
3) Lenski, BB 55, 1086.
4) Spitaler, FR 56, 243 ; Gantenberg, DB 58, 410.

handelsrechtlichen Rechnungsabgrenzungsbegriff orientierte, so rückte der BFH in seiner Entscheidung vom 22.5.1958 [1] hiervon eindeutig ab, indem er das Vorliegen eines Wirtschaftsguts bei der Rechnungsabgrenzung nicht für erforderlich hielt und ausführte, daß die Frage der aktiven Rechnungsabgrenzung allein von der richtigen periodengemäßen Aufwandsverteilung abhänge. Die Entscheidung betraf von einem Bauunternehmer gezahlte Umsatzsteuer auf Anzahlungen bei noch nicht vollendeten Bauten. Ein anderer Senat des BFH hatte noch in einer unmittelbar vorhergehenden Entscheidung [2], die dieselbe Frage betraf, bei der Rechnungsabgrenzung das Vorliegen eines Wirtschaftsguts für erforderlich gehalten, war aber zu dem gleichen Ergebnis, nämlich der Aktivierung der gezahlten Umsatzsteuer gekommen. Die Entscheidung des BFH vom 13.5.1958 zeigt einmal mehr, daß der von der Rechtsprechung weitgehend dynamisierte Begriff des Wirtschaftsguts nicht geeignet ist, Abweichungen von der handelsrechtlichen Handhabung zu verhindern. Beide Entscheidungen verlassen meines Erachtens den Bereich der handelsrechtlich vorgegebenen Rechnungsabgrenzung. [3] Die Entscheidung vom 22. 5.1958 geht auf die handelsrechtliche Rechnungsabgrenzung gar nicht ein, sondern löst die Aktivierungsfrage mit den Grundsätzen über die Behandlung schwebender Verträge. Es handele sich um einen gegenseitigen Vertrag, der am Bilanzstichtag noch von keiner

---

1) BFH Urteil vom 22. 5.1958, IV 222/56 U, BStBl 58 III 333.

2) BFH Urteil vom 13. 5.1958, I 290/56 U, BStBl 58 III 331.

3) Es ist daher müßig zu untersuchen, ob die Entscheidung vom 22.5.1958 eine einmalige Entgleisung darstellt, so Littmann (BB 64, 656) oder nur folgerichtig ist, indem sie auch terminologisch die Loslösung der steuerrechtlichen von der handelsrechtlichen Betrachtung deutlich macht, während in der Entscheidung vom 13.5.1958 durch das Festhalten am Begriff des Wirtschaftsguts offensichtlich noch dem Handelsrecht Rechnung getragen werden soll. Es ist Döllerer (BB 65,1409) zuzustimmen, wonach es bei der Rechnungsabgrenzung des Korrektivs des Wirtschaftsguts gar nicht bedarf.

Seite vollständig erfüllt sei, weshalb nach dem Gebot erfolgsneutraler Behandlung schwebender Verträge weder Gewinn noch Verlust ausgewiesen werden dürfe. Die empfangenen Teilleistungen müßten passiviert werden, so daß andererseits im Interesse erfolgsneutraler Behandlung die Aufwendungen aktiviert werden müßten, wobei ein einzelner Aufwandposten nicht ausgenommen werden könne. Es entspreche den Grundsätzen der dynamischen Bilanzauffassung "die Aufwendungen den Jahren zuzuordnen, zu denen sie wirtschaftlich gehören und mit dessen Ertrag sie wirtschaftlich zusammenhängen, dies sei aber das Jahr der Erfolgsrealisierung, nämlich der Abnahme des Baues."[1] Demgegenüber müsse der Gesichtspunkt, wann die Umsatzsteuerschuld nach Umsatzsteuerrecht entstehe,[2] zurücktreten. Dem BFH schwebt offensichtlich die dynamische Kategorie "Aufwand, noch nicht Ertrag" vor. Der Umstand, daß es sich bei der Umsatzsteuer um Vertriebskosten handelt,[3] die gemäß § 133 Nr.3 I S.2 AktG 1937 nicht zu den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten gerechnet werden können, schließe eine Aktivierung als selbständiges Wirtschaftsgut nicht aus.[4]

Die Kritiker dieser Entscheidung verweisen zum einen auf die

---

1) Diese Betrachtungsweise findet sich auch in dem Urteil des BFH vom 28.9.1967 (IV 291/65, BStBl 67 III 763) bezüglich der Aktivierung des Anspruchs auf "Ausfuhrhändlervergütung" bereits im Zeitpunkt der Durchführung der Ausfuhrlieferung.

2) Dies würde zu unterschiedlicher Handhabung, je nachdem ob Ist- bzw. Sollbesteuerung vorliegt, führen. Vgl. Weingart, FR 56, 492.

3) Der Vertriebskostencharakter der Umsatzsteuer wird bereits in dem Urteil des RFH vom 5.3.1940, (I 67/39, RStBl 40, 683) herausgestellt.

4) Der BFH erörtert auch in dieser Entscheidung den Gesichtspunkt der Vereinfachung, wonach bei regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben, die das Bilanzbild nicht verzerren, von einer Aktivierung abgesehen werden kann. Vgl. Urteil des BFH vom 3.7.1956, I 118/55 U, BStBl 56 III 248. Im konkreten Fall besteht der BFH jedoch wegen der klar abgrenzbaren Beträge auf der Aktivierungspflicht. Gleicher Ansicht Urteil des FG Bremen vom 15.1.1957, I 98/56, EFG 57, 150 ; Eggert, BB 56, 888 ; Vogel, StKRep 63,125.

umsatzsteuerliche Rechtslage, wonach bei Ist-Versteuerung die Schuld sofort entsteht und dementsprechend als Aufwand des Jahres der Ausgabe anzusehen sei, [1] andererseits aber auch, so besonders Blencke, [2] darauf, daß für eine wirtschaftliche Verlagerung kein Erfordernis bestehe, da es sich um abgewickelte und insoweit selbständige Teilgeschäfte handle. In anderen Stellungnahmen wird besonders auf das Verbot der Aktivierung von Vertriebskosten als Ausfluß des Vorsichtsprinzips verwiesen. [3] Im übrigen wird der Entscheidung Widersprüchlichkeit vorgeworfen, da, wenn man den erfolgsneutralen Ausweis schwebender Geschäfte folgerichtig durchführte, auch der Ausweis der entstandenen Selbstkosten verlangt werden müßte. [4] Es fragt sich eben, ob es zulässig ist, die Umsatzsteuer als einen Teil der Vertriebskosten anders zu behandeln als die übrigen nicht zu den Herstellungskosten gehörenden Kostenbestandteile, bei denen ja auch immer ein Verlust ausgewiesen wird. [5] Außerdem dürfte auch die von der Entscheidung beiläufig bejahte Wirtschaftsgutseigenschaft nicht gegeben sein, da die Zahlung der Umsatzsteuer zu keinem irgendwie gearteten Anspruch bzw. wirtschaftlichen Vorteil führt, sondern lediglich bewirkt, daß die Umsatzsteuerschuld erlischt. Es ist sehr zweifelhaft, ob die für den Begriff des Wirtschaftsguts maßgeblichen Gegebenheiten des Wirtschaftslebens hier zutreffend gewürdigt werden. [6] Abgesehen davon dürfte das Urteil auch der von ihm angezogenen dynamischen Bilanzauffassung widersprechen, [7] da es sich

---

1) Urteil des Nieders. FG Hannover vom 21.10.1954, IV 624/54, EFG 55, 102 ; Urteil des FG München vom 16.10.1957, I 227-229/57, EFG 58, 85 ; Blencke, FR 56, 203.
2) Blencke, FR 56, 493.
3) Waldner, BB 58, 1053 ; Kühn, BB 58, 1017 ; wobei Waldner offenläßt, ob Vertriebskosten nie selbständig bilanziert werden können, jedenfalls aber dann nicht, wenn zu einem bestimmten anderen Wirtschaftsgut gehörig.
4) Kühn, BB 58, 1017.
5) Waldner, BB 58, 1055.
6) Friedrich, BB 58, 921 ; Pütz, S.28.
7) Waldner, BB 58, 1052.

bei der Umsatzsteuer um Zwangsaufwand handelt, der keinen Güterverzehr innerhalb der Unternehmung darstellt.

Schließlich kann auch nicht die vom BFH hilfsweise angeführte kalkulatorische Betrachtung zur Rechnungsabgrenzung führen, da die kalkulatorische Betrachtung am Stück orientiert ist, während die kaufmännische Erfolgsrechnung zeitraumbezogen ist.

4. Die transitorischen Aktiva im weiteren Sinne

Wie bereits angedeutet, ist die Rechnungsabgrenzung besonders durch die großzügige Zulassung der sogenannten transitorischen Aktiva im weiteren Sinne ausgedehnt worden.

a) Der Aufwand für Forschung und Entwicklung

In der Tat liegt es nahe, beispielsweise die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung im Wege der Rechnungsabgrenzung auf die Perioden ihres Nutzens zu verteilen. Bei diesen in zahlreichen Betrieben erheblichen Aufwendungen tritt zweifellos eine Periodenverzerrung ein, wenn die Aufwendungen im Jahr ihrer Verausgabung gewinnmindernd verbucht werden, da sie regelmäßig in erster Linie späteren Perioden zugute kommen. [1] Neuere Erkenntnisse der Rechtsprechung in dieser Frage liegen nicht vor. Dagegen hat die Finanzverwaltung in gewissem Umfang die Aktivierung der Aufwendungen für Forschung und Entwicklung verlangt. Soweit es sich um selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter handelt, [2] die bei den Entwicklungsarbeiten gebraucht werden, steht deren Aktivierbarkeit außer Frage. Ebenso wird man, wenn Forschungs- und Entwicklungsergebnisse entgeltlich erworben werden, die

---

1) Flume, DB 58, 1047.

2) Erlaß des Finanzministers des Landes Nordrhein-Westfalen Nr. S 2118-6184/VB-1 vom 4.12.1958, BStBl 1958 II Nr.30/31/32 S.189.

Aktivierbarkeit der dafür getätigten Ausgaben bejahen können. Der Umstand, daß diese Forschungs- und Entwicklungsergebnisse entgeltlich erworben wurden, so daß davon ausgegangen werden kann, daß sie einen Marktwert haben, erlaubt auch dem den Grundsatz der Vorsicht beachtenden Kaufmann die Aktivierung dieser Aufwendungen.[1] Hieraus kann aber wegen des mehrfach zitierten handelsrechtlichen Wahlrechts (§ 153 Abs.3 AktG 1965) keine steuerliche Aktivierungspflicht werden. Diese Sonderfälle stellen jedoch nicht das eigentliche Problem der Aktivierung des Forschungs- und Entwicklungsaufwands dar. Dieses liegt vielmehr bei den betriebseigenen Aufwendungen für Forschung und Entwicklung. Diese lassen sich in Aufwendungen für Grundlagenforschung und Aufwendungen für Zweckforschung unterteilen, wobei bei letzteren noch zwischen Aufwendungen für Neuentwicklung und Fortentwicklung bestehender Erzeugnisse unterschieden werden kann.[2]

Was die Grundlagenforschung betrifft, so besteht im wesentlichen Einigkeit darüber, daß eine Aktivierung mangels hinreichend sicherer Vorhersagen über den künftigen Nutzen nicht in Frage kommt. Soweit es um den Neuentwicklungsaufwand geht, wird, soweit überhaupt Aktivierungsfähigkeit bzw. Aktivierungspflicht angenommen wird, diese im wesentlichen unter Berufung auf die Rechnungsabgrenzungsposten (transitorische Aktiva im weiteren Sinne) bzw. unter Verlassen der handelsrechtlichen Rechnungsabgrenzung - als Rechnungsabgrenzung im weiteren Sinne - auf die Bilanzierungsfähigkeit als immaterielles Wirtschaftsgut oder Herstellungskosten halbfertiger Erzeugnisse bzw. Vorräte gestützt. Wie bereits bei der

---

1) Dies würde beispielsweise für den Erwerb freier Erfindungen gelten, nicht aber für Diensterfindungen von Arbeitnehmern, da in diesen Fällen die Erfindung im Vermögen des Arbeitgebers entsteht.

2) Binder, BB 56, 537. Es ist jedoch einzuräumen, daß diese Unterscheidung in der Praxis nur schwer zu machen sein wird.

Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten ausgeführt, ist die Aktivierung der Forschungs- und Entwicklungskosten als Rechnungsabgrenzungsposten zumindest seit der Geltung des Aktiengesetzes 1965 nicht mehr möglich, da es sich nicht um Ausgaben handelt, die Aufwand für eine b e s t i m m t e Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen. Es dürfte aber auch unter der Geltung des Aktiengesetzes 1937 nichts anderes gegolten haben.[1] Die im Interesse der Bilanzklarheit enge Begrenzung der Rechnungsabgrenzungsposten erlaubte auch schon vor der Neuregelung im Aktiengesetz 1965 nicht die Bilanzierung dieser unter Umständen sehr erheblichen und im Hinblick auf ihren Erfolg unsichere Aufwendungen. Die Bilanzierung der Aufwendungen für Forschung und Entwicklung als Rechnungsabgrenzungsposten war auch in der kaufmännischen Praxis nicht allgemein üblich.[2]

Wenn in dem Forschungs- und Entwicklungsaufwand unter anderem wegen des Charakters der Vorschrift des § 131 AktG 1937 als einer reinen Gliederungsvorschrift, die keineswegs abschließend die bilanzierungsfähigen Gegenstände aufführte, ein selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut gesehen wird,[3] so ist demgegenüber darauf hinzuweisen, daß § 133 Nr.2 AktG 1937 nur von Anschaffungskosten - nicht auch von Herstellungskosten - spricht. Wenn daher schon zweifelhaft ist, ob die in § 133 AktG 1937 ausdrücklich genannten immateriellen Werte wie Rechte bei eigener Herstellung aktiviert werden können, so muß dies umsomehr für die dort nicht genannten immateriellen Werte gelten, da Rechte weniger mißtrauisch behandelt werden als sonstige immaterielle Werte.[4] § 133 Nr.2 AktG 1937 wird man als einen Ausdruck der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzusehen haben, wonach der vorsichtige

---

1) Anderer Ansicht Börnstein, BB 57,553 ; Erhard, BB 55,990.

2) Pütz, S. 34.

3) Börnstein, BB 57, 554.

4) Döllerer, BB 57, 985.

Kaufmann immaterielle Werte nur dann bilanziert, wenn sie entgeltlich erworben wurden und damit eine Bestätigung auf dem Markt erfahren haben. [1] Im übrigen wird die Aktivierungspflicht damit begründet, daß die Entwicklungsaufwendungen zu den Herstellungskosten der halbfertigen bzw. fertigen Erzeugnisse zu rechnen seien, da es sich um Fertigungsgemeinkosten handele. Zur Begründung hierfur wird auf die Leitsätze für die Preisermittlung verwiesen. Hierbei ist jedoch zu bedenken, daß die Leitsätze fur die Preisermittlung die Behandlung der Entwicklungskosten im Kalkulationsschema der Branchenüblichkeit überlassen (LSP Nr.10 Abs.5) und im übrigen die kalkulatorische Behandlung für die Handelsbilanz nicht maßgeblich ist. [2] Hinzu kommt, daß die Entwicklungsarbeiten und die Fertigung regelmäßig in verschiedene Perioden fallen und daher eine Einrechnung der Entwicklungskosten in die Herstellungskosten der am Bilanztag zu bilanzierenden Halbfabrikate und Fertigfabrikate nicht in Frage kommen durfte. [3] Der Grundsatz der Vorsicht erlaubt auch diese Bilanzierung nicht.

Die Auffassung, die steuerliche Aktivierung sei unabhängig von der handelsrechtlichen Aktivierungsfahigkeit, [4] ist bereits an anderer Stelle widerlegt worden. [5] Außerdem erscheint auch die Begrundung der Aktivierungspflicht mit der dynamischen Bilanzauffassung nicht überzeugend, da nach Schmalenbach [6] die Aktivierung der Aufwendungen für Versuche

---

1) Anderer Ansicht allerdings Urteil des RFH vom 8.5.1929 (VI A 1349/28, RStBl 29,410), wo unter Berufung auf den wirtschaftlichen Nutzen über das Aufwendungsjahr hinaus Aktivierungspflicht fur ungeschutzte eigene Erfindungen angenommen wird.

2) Flume, BB 58, 1048 ; Döllerer, BB 57,985.

3) Flume, BB 58, 1047.

4) Börnstein, BB 57,553.

5) Vgl. S. 12/13.

6) Schmalenbach, S.146.

und Neuentwicklung von drei Voraussetzungen abhängig ist :

1. Nutzwert für kommende Jahre
2. Bedürfnis für die Verteilung
3. Feststellbarkeit von Kosten und Nutzen

Letztere Voraussetzung wird nur schwer bejaht werden können. Die bloße Erwartung künftigen Nutzens reicht für die Aktivierungsfähigkeit nicht aus. [1] In Betracht kommen dürfte allein die Aktivierungsfähigkeit nach § 133 Nr.4 AktG 1937 bzw. § 153 Abs.4 AktG 1965 als Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs. Hierbei handelt es sich jedoch lediglich um eine Bilanzierungshilfe für den Kaufmann, die keineswegs zu einer Aktivierungspflicht führt. [2] Große praktische Bedeutung ist hiervon aber wegen der Verengung des Begriffs der Betriebseinrichtungskosten auf die Kosten der ersten Betriebserstellung (die Kosten einer Erweiterung bzw. Verlegung fallen nicht mehr darunter) ohnehin nicht zu erwarten.

b) Der Abraumvorrat

Als sogenanntes transitorisches Aktivum im weiteren Sinne wurde auch der Abraumvorrat angesehen. [3] Bei der Kohleförderung ist die Kohle zunächst von den sie überlagernden Gesteins- und Geröllmassen (Abraum) zu befreien. Werden die Abraumarbeiten in einem solchen Umfang durchgeführt, daß nicht nur die im gegenwärtigen Zeitpunkt zu fördernde Kohle vom Abraum befreit wird, sondern darüber hinaus bereits für spätere Förderungen der Abraum beseitigt wird, so entsteht ein Abraumvorrat. Es handelt sich um Vorausleistungen für spätere Perioden, die demgemäß vom Standpunkt periodengerechter Erfolgsermittlung abgegrenzt werden müssen. Sie

---

1) Dieses Beispiel zeigt, daß auch der dynamischen Bilanzauffassung der Grundsatz der Vorsicht nicht fremd ist und auch von ihr die Periodengerechtigkeit nicht um jeden Preis durchgeführt wird.

2) Adler-Düring-Schmaltz, § 153 Tz 124.

3) RFH Urteil vom 30.1.1935, VI A 1012/33, RStBl 35,1111. BFH Bescheid vom 26.6.1951,I 54/51 S, BStBl 51 III 211.

müssen dem Wirtschaftsjahr zugeordnet werden, das sie auch wirtschaftlich zu tragen hat. Diese Form der Rechnungsab= grenzung wird aber von den in § 152 Abs.9 AktG 1965 aus= schließlich vorgesehenen klassischen Posten der Rechnungsab= grenzung nicht erfaßt und kann demgemäß auch nicht steuer= lich erzwungen werden.

c) Der Aufwand für Werbung

Ebenso wie der Forschungs- und Entwicklungsaufwand stellt auch der Aufwand für die Werbung in vielen Betrieben einen nicht unerheblichen Posten dar. Es ist daher nicht verwunder= lich, daß besonders bei stoßweise auftretenden Werbeaufwen= dungen (Werbefeldzug) wegen des Nutzens für kommende Perioden die Rechnungsabgrenzung und Verteilung auf die Dauer des Nutzens in Form des transitorischen Aktivums im weiteren Sinne gefordert wurden. Soweit sich die Werbeaufwendungen konti= nuierlich und etwa in gleicher Höhe wiederholen, tritt von selbst eine zutreffende Periodenbelastung ein und besteht die Gefahr einer Verzerrung des Periodenergebnisses nicht. Demgemäß verzichtete der RFH für laufende Werbeaufwendungen auf eine Aktivierung, [1] "da solche Aufwendungen regelmäßig den Geschäftswert nur vorübergehend erhöhen". Einen einmali= gen Werbefeldzug zur Einführung eines neuen Artikels sah der RFH als aktivierungspflichtig an. [2] Diese Rechtsprechung ist vom OFH für die stoßweise Zusammenballung von Werbeauf= wendungen fortgeführt worden. [3] Der BFH hat diese Frage noch nicht ausdrücklich entschieden, sich aber in ähnlichem Sinne zur Unterscheidung von regelmäßig wiederkehrenden und einmalig auftretenden Werbeausgaben geäußert. [4]

---

1) RFH Urteil vom 18. 9.1934, I A 217, StW 1934, 761.

2) RFH Urteil vom 26. 9.1939, I 422/38, RStBl 40,34.

3) OFH Urteil vom 23.11.1948, IV 3/48, DStZE 49,91.

4) BFH Urteil vom 9.10.1962, I 167/62 U, BStBl 63 III 7. BFH Urteil vom 25.10.1963, IV 433/62 S,BStBl 64 III 138. Es erscheint zweifelhaft ob die Unterscheidung zwischen regelmäßig wiederkehrenden und stoßweise auftretenden

Diese Rechtsprechung erscheint nicht unbedenklich. Entgegen der älteren Rechtsprechung ist zunächst davon auszugehen, daß die Werbeaufwendungen nicht unter dem Gesichtspunkt des Geschäftswerts aktiviert werden können, da es sich insoweit um die unzulässige Aktivierung eines originären Geschäftswerts handeln würde. Es soll nicht bestritten werden, daß die Werbeaufwendungen wie eine Fülle anderer Faktoren auch den Geschäftswert erhöhen können. In gewisser Weise dient die gesamte Tätigkeit des Unternehmens der Erhöhung des Geschäftswerts, es kann aber nicht der gesamte Aufwand daraufhin untersucht werden, wie weit er zu einer Erhöhung des Geschäftswerts führt. [1]

In der neueren Rechtsprechung wird der Werbeaufwand daher auch nicht mehr unter dem Gesichtspunkt des Geschäftswerts betrachtet, sondern als selbständiges Wirtschaftsgut angesehen. [2] Jedoch kann auch diese Betrachtung nicht zu einer Aktivierung führen. Es ist unstreitig, daß die Kosten für die Werbung Vertriebskosten darstellen und demgemäß grundsätzlich nicht aktivierungsfähig sind. [3] Es ist rechtlich nicht haltbar, diesem Argument - ähnlich wie bei der Aktivierung gezahlter Umsatzsteuer auf Anzahlungen - mit dem Hinweis darauf zu begegnen, daß sich das Aktivierungsverbot nur auf die Einrechnung bei den Herstellungskosten beziehe, eine Aktivierungsfähigkeit unter anderen Bilanzpositionen aber nicht ausschließe. [4] Das Verbot der Aktivierung der

---

Werbungsaufwendungen ökonomonisch sinnvoll ist, da der Nutzen für die Zukunft bei zusammengeballten Werbeaufwendungen nicht notwendig größer ist als bei laufenden Werbeausgaben. Es kann durchaus das Gegenteil der Fall sein. Der Grund für die Aktivierung von Werbefeldzügen ist wohl auch eher darin zu suchen, daß bei geballten Werbeaufwendungen die Verzerrung des Periodenergebnisses offensichtlicher ist.

1) Hoffmann, WPg 58,568.
2) BFH Urteil vom 9.10.1962, I 167/62 U, BStBl 63 III 7 ; Barske, StBp 63,55.
3) Urteil des Nieders. FG Hannover vom 4.5.1955,IV 572/54, EFG 55,523.
4) Mutze, S.272. Vgl. auch Urteil des BFH vom 13.8.1957 (I 46/57 U, BStBl 57 III 350), wo ausgeführt wird, daß die Aktivierung in derartigen Fällen der genaueren Gewinnermittlung dient.

Werbekosten bei den Herstellungskosten muß als ein Ausfluß des allgemeinen Vorsichtsprinzips angesehen werden, das nicht durch die Aktivierung dieses Aufwands unter anderen Bilanzpositionen umgangen werden kann. Der Gedanke der Vorsicht, der den Ausweis eines originären Geschäftswerts verbietet, verbietet auch den Ausweis anderer immaterieller Werte, die nicht auf dem Markt erworben wurden. Es kann eben bei Werbefeldzügen die Auswirkung auf die Zukunft nicht annähernd vorausgesagt werden. [1] Als Ausweg verbleibt auch hier nur die Aktivierung als Kosten der Betriebseinrichtung (§ 153 Abs.4 AktG 1965), insoweit es sich um den Aufbau einer Organisation handelt. [2]

IV. Die Rückstellungen

Auf der Passivseite bieten sich für die Durchführung des Grundsatzes periodengerechter Gewinnabgrenzung die Bilanzpositionen der passiven Rechnungsabgrenzungsposten und die Rückstellungen an.

Fur die passiven Rechnungsabgrenzungsposten gilt das bereits für die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ausgeführte, das heißt sie können wegen der Begrenzung dieser Bilanzpositionen durch das Aktiengesetz 1965 auf die klassischen Rechnungsabgrenzungsposten im engeren Sinne nur sehr beschränkt für die Periodenabgrenzung herangezogen werden.

Es fragt sich aber, ob die den passiven Rechnungsabgrenzungsposten nahe verwandten Rückstellungen für die Periodengerechtigkeit ebenfalls nur geringe Bedeutung haben. [3] Auch die

---

1) Barske, StBp 63,55.

2) Adler-Düring-Schmaltz, § 153 Tz 125.

3) In der Rechtsprechung sind die Begriffe "passive Rechnungsabgrenzungsposten" und "Rückstellungen" nicht immer streng voneinander getrennt worden. In der Entscheidung des RFH vom 18.5.1938 (VI 233/38, RStBl 38,817) wird der Begriff der Rechnungsabgrenzung als Oberbegriff angesehen, der auch Rückstellungen umfaßt. Auch die Entscheidungen des OFH vom 22.6.1949 (I 174/43, StRK EStG § 4 R.6)

Auslegung des Begriffs der Rückstellungen kann nicht losgelöst von der zugrunde liegenden Bilanzauffassung gesehen werden.

1. Die Rückstellungen und die Bilanzauffassungen

Nach statischer Auffassung handelt es sich bei den "Rückstellungen" um Verbindlichkeiten, die einen echten Schuldcharakter haben. Sie unterscheiden sich von "normalen Verbindlichkeiten" nur insoweit, als sie nicht deren genaue Bestimmtheit aufweisen. Bei den Rückstellungen ist in mehrfacher Hinsicht Ungewißheit möglich . Diese kann hinsichtlich des Grundes der Schuld, des Betrages sowie auch der Fälligkeit bestehen. Die dynamische Bilanzauffassung hingegen läßt den Gesichtspunkt einer zivilrechtlichen Verbindlichkeit außer Betracht und ordnet diese Bilanzposition dem Verrechnungsfall "Aufwand, noch nicht Ausgabe" zu. Nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung ist ein Aufwand dem Jahr seiner Entstehung zuzurechnen, ohne Rücksicht darauf, ob tatsächlich eine Ausgabe getätigt wurde. Die Bildung der Rückstellung bereits im Zeitpunkt der Entstehung des Aufwands, wobei die Ausgabe erst später erfolgt, ergibt sich für die dynamische Bilanzauffassung auch aus dem Korrelationsprinzip, wonach der Aufwand den mit ihm zusammenhängenden Ertragen gegenübergestellt werden muß.
Diese unterschiedliche Konzeption der Rückstellungen führt aber wegen des dehnbaren Begriffs der Verbindlichkeit - wie noch zu zeigen sein wird - dennoch in vielen Fällen nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen. [1]

---

und des BFH vom 15.12.1953 (I 119/53 U, BStBl 54 III 53) sprechen davon, daß die Abgrenzung zum Rückstellungsbegriff flüssig sei bzw. daß die Rechnungsabgrenzungsposten und die Rückstellungen ineinander übergehen.

1) Littmann-Förger, RdNr. 503

2. Die Rückstellungen im Handelsrecht

Die Beachtung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handels=bilanz für die Steuerbilanz führt zunächst wieder zur Prüfung der handelsrechtlichen Regelung.

a) Die ältere Auffassung

Der Begriff der Rückstellung und vor allem seine zunehmende Verfeinerung sind erst relativ jungen Datums. Bis 1931 war der Begriff der Rückstellung dem deutschen Handelsrecht fremd.[1] Im Zuge der Verfeinerung der Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen Rücklagen und steuerfreien Rückstellungen führte die Aktienrechtsnovelle von 1931 in § 261a HGB unter Abs.1 B III den Posten "Rückstellungen" ein und unterschied ihn von dem Posten Nr.2 "Reservefonds" und Nr.4 "Wertberich=tigungsposten". Hierdurch wurde jedoch keine wesentliche begriffliche Klärung herbeigeführt. Die bis zum Aktiengesetz 1965 maßgebliche handelsrechtliche Regelung sah in § 131 Abs.1 B IV AktG 1937 die Bilanzposition "Rückstellungen für ungewisse Schulden" vor, wodurch gegenüber den vorhergehen=den Regelungen der Schuldcharakter stärker betont wurde. Hierunter wurde weitgehend übereinstimmend eine sowohl dem Grunde als auch der Höhe als auch der Fälligkeit nach unge=wisse Verbindlichkeit verstanden. Diese weite Auslegung des Begriffs "Rückstellung für ungewisse Schulden" wird am besten dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip gerecht.

---

1) Es gab allerdings die Vorschrift des § 261 Nr.5 HGB, wo verlangt wurde, daß der Betrag des Grundkapitals und der Betrag eines jeden Reserve- und Erneuerungsfonds unter die Passiven aufzunehmen seien, ohne daß aller=dings zwischen passiver Rechnungsabgrenzung, Rücklagen und Wertberichtigungen unterschieden wurde.

b) Die geltende Regelung

aa) Die Arten der Rückstellungen

Die geltende aktienrechtliche Regelung im Aktiengesetz 1965 regelt zum ersten Mal die Rückstellungsbildung in Einzelheiten. In ihrem Bilanzgliederungsschema unterscheidet sie in § 151 Passivseite IV die Rückstellungen in "1. Pensionsrückstellungen" und 2. "andere Rückstellungen". In § 152 Abs.7 AktG 1965, der den Rückstellungsbegriff näher erläutert, heißt es "Rückstellungen dürfen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden". Diese vom Aktiengesetz 1937 abweichende Regelung bedeutet jedoch keine sachliche Änderung. Die Formulierung "ungewisse Verbindlichkeiten" statt wie bisher "ungewisse Schulden" stellt lediglich eine sprachliche Änderung dar.[1] Soweit die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gesondert neben den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, ist hierin auch nur eine Klarstellung, aber keine sachliche Änderung zu erblicken, da die erstgenannten Rückstellungen als Unterfall der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten angesehen werden.[2] Eine Erweiterung gegenüber der bisherigen Regelung bedeutet die ausdrückliche Aufnahme zweier weiterer Rückstellungsarten ins Gesetz, nämlich der Rückstellung für "im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden" sowie der Rückstellung für "Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtungen". Hinsichtlich letzterer Rückstellungsart ist Döllerer[3] zuzustimmen, der davon ausgeht, daß die ausdrückliche Erwähnung dieser Rückstellungsart entbehrlich sei, da sie vom Begriff der "ungewissen Verbindlichkeit" umfaßt werde.

---

1) Kropff, S.236.

2) Kropff, S.236 ; Mutze, WPg 65, 174 ; anderer Ansicht Nehm, WPg 66,4.

3) Döllerer, BB 65, 1410.

Es handelt sich daher lediglich um eine Klarstellung. Was die Rückstellungen für unterlassenen Abraumrückstand bzw. unterlassene Instandhaltung angeht, so ist der Begründung des Regierungsentwurfs zu entnehmen, daß der Gesetzgeber sie nicht als vom Begriff der "ungewissen Verbindlichkeit" umfaßt ansieht. Es handelt sich hier um eine eng begrenzte Ausnahme von dem dem Aktiengesetz 1965 innewohnenden Verbot, innerbetriebliche Aufwandrückstellungen zu bilden. [1] Die letztgenannten Rückstellungsarten waren im § 145 Abs.7 des Regierungsentwurfs zum Aktiengesetz nicht enthalten, da es sich nach Ansicht der Begründung "der Sache nach zumeist um Wertberichtigungen wegen unterlassener Reparaturen oder aber um echte Rücklagen für zukünftige Betriebsausgaben anderer Art handelt". [2] Der Grund für die Aufnahme in das Aktiengesetz 1965 ist vielmehr darin zu sehen, daß eine Nichtzulassung im Aktienrecht die bis dahin steuerlich in begrenztem Umfang zulässige Rückstellungsbildung für die Zukunft gefährdet hätte. [3] Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, daß diese Vorschriften dem dynamischen Grundsatz der Vergleichbarkeit der Perioden-erfolge dienen. [4]

Gegen eine derartige Tendenz der Rückstellungsbildung spricht auch die Vorschrift des § 152 Abs.7 AktG 1965, die ausdrücklich eine Rückstellungsbildung für andere als die im Gesetz genannten Zwecke nicht zuläßt. Hiergegen kann auch nicht eingewandt werden, daß das aktienrechtliche Gliederungsschema

---

1) Nehm, WPg 66,6. Ein Antrag, allgemein Aufwandrückstellungen zuzulassen, wurde ausdrücklich abgelehnt. Vgl. Kropff, S.237.

2) Kropff, S.236.

3) Es ist allerdings darauf hinzuweisen, daß für die steuerliche Nachholung in der Rechtsprechungspraxis bisher nur ein Zeitraum von drei Monaten zugestanden wurde. Vgl. Urteil des BFH vom 15.2.1955, I 54/54 U, BStBl 55 III 172. Nach der jetzigen Regelung des AktG ist die Nachholung im folgenden Geschäftsjahr erforderlich.

4) Anderer Ansicht Albach, BB 66, 382.

lediglich ein Mindestgliederungsschema sei und daher innerbetriebliche Aufwandrückstellungen unter dem Gesichtspunkt der selbständig bewertungsfähigen Last bzw. der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingeführt werden können. [1] Dem stehen die ausdrückliche Ablehnung der Bildung von Aufwandrückstellungen und der eindeutige Wortlaut des § 152 Abs.7 AktG 1965 entgegen. Im übrigen kommt dem Streit um die Bedeutung der Vorschrift des § 152 Abs.7 AktG 1965 wegen des dehnbaren Begriffs der ungewissen Verbindlichkeit allzu große praktische Bedeutung ohnehin nicht zu.[2]
Nach der hier vertretenen Auffassung, wonach die Vorschriften des Aktiengesetzes, soweit sie über materielle Bilanzierungsfragen entscheiden, d.h. ob überhaupt aktiviert bzw. passiviert werden darf, als kodifizierte G.o.B. anzusehen sind, kann der Rückstellungsbegriff nur mit dem ihm durch die jeweiligen Aktiengesetze gegebenen Inhalt im Sinne der Periodenabgrenzung benutzt werden.

bb) Die Passivierungspflicht bzw. das Passivierungswahlrecht

Da das Aktienrecht jedoch ausdrücklich nur den Umfang der Passivierungs- bzw. Aktivierungsfähigkeit festlegt, ist weiterhin zu prüfen, wie weit bei festgestellter aktienrechtlicher Aktivierungs- bzw. Passivierungsfähigkeit ein Wahlrecht besteht oder ein Zwang zur Bilanzierung. Hierüber ist mangels ersichtlicher kodifizierter G.o.B.[3] nach allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden.
Bei dieser Frage ist zwischen den einzelnen Rückstellungsarten

---

1) Littmann, §§ 4,5, Tz 502.

2) Döllerer, BB 65, 1410.

3) Die Formulierung in § 152 Abs.7 AktG 1965 "Rückstellungen d ü r f e n ..." kann nicht im Sinne eines Wahlrechts bei der Rückstellungsbildung ausgelegt werden, da diese Vorschrift wie § 152 Abs.9 AktG 1965 für die Rechnungsabgrenzungsposten lediglich den im Bilanzgliederungsschema aufgeführten Posten "Rückstellungen" näher erläutert.

zu unterscheiden. Nach allgemeiner Auffassung besteht bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bzw. für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften kein bloßes Wahlrecht, sondern Bilanzierungspflicht.[1] Dies ergibt sich zum einen aus § 39 Abs.1 HGB, der den vollständigen Schuldenausweis verlangt, und zum anderen aus dem Grundsatz der Vorsicht, der es dem Kaufmann verbietet, seine Vermögensverhältnisse günstiger darzustellen als sie tatsächlich sind, sowie auch aus dem Gläubigerschutzprinzip, wonach der Kaufmann seinen Gläubiger nicht durch den Nichtansatz von Verbindlichkeiten täuschen darf.

Hinsichtlich der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung bzw. Abraumbeseitigung läßt sich die Passivierungspflicht aus § 39 HGB nicht herleiten, da es sich nicht um Schuldverpflichtungen gegenüber Dritten handelt.[2] Ebensowenig läßt sich aus § 149 AktG 1965 die Passivierungspflicht entnehmen, wo vorgeschrieben wird, daß der Jahresabschluß einen "möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben muß!" Wegen ihrer Natur als innerbetriebliche Aufwandrückstellungen wird man ihren Ansatz dem kaufmännischen Ermessen überlassen können.[3]

Es erscheint fraglich, ob bei den sogenannten Kulanzrückstellungen (Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung) aus denselben Gründen eine Passivierungspflicht verneint werden kann,[4] da es sich hierbei um Verpflichtungen gegenüber Dritten - wenn auch nicht rechtlicher Art - handelt.[5]

---

1) Mutze, WPg 65,174 ; Kropff, NBw 66,59.

2) Adler-Düring-Schmaltz, § 152 Tz 159.

3) Ebenso Kropff, NBw 66,59 ; Nehm, WPg 66, 4 ; anderer Ansicht Döllerer, BB 65, 1411.

4) Adler-Düring-Schmaltz, § 152 Tz 160.

5) Der BFH geht von einer Pflicht aus. Vgl. Urteil des BFH vom 20.11.1962, I 242/61 U, BStBl 63 III 113. Ebenso Döllerer, BB 65, 1411.

3. Die Rückstellungen in der Rechtsprechung

a) Die Lösung von der Verbindlichkeit

Die Rechtsprechung sah bereits frühzeitig in den Rückstellungen ein Instrument zur Durchführung der periodengerechten Gewinnabgrenzung, indem sie den Rückstellungsbegriff einerseits von der rechtlich existenten Verbindlichkeit löste und andererseits stärker den Gesichtspunkt der zutreffenden Aufwandverteilung betonte. So führte bereits der RFH aus, daß eine bürgerlich-rechtlich einklagbare Verbindlichkeit für die Rückstellungsbildung nicht erforderlich sei und ließ bei einer Gratifikation die betriebliche Übung als Verpflichtungsgrund ausreichen. [1] Ähnlich äußerte sich der RFH in einem anderen Fall, in dem er eine Rückstellungsbildung für die Gewinnbeteiligung der Arbeitnehmer als zulässig ansah, obwohl die Ausgabe am Bilanzstichtag noch nicht in klagbarer Weise zugesagt war. Ausdrücklich erklärt der RFH [2] "es ist unerheblich ob im Einzelfall eine bürgerlich-rechtlich einklagbare Verbindlichkeit vorliegt." Diese Rechtsprechung ist vom BFH im wesentlichen fortgesetzt worden. Der BFH betont ebenfalls mehrfach, daß eine sittliche Verpflichtung, der sich der Unternehmer nicht entziehen zu können glaube, für die Rückstellungsbildung ausreichend sei. [3] Demgegenüber dürfte anderen Urteilen, in denen ausgeführt wird, daß Rückstellungen für künftige Verbindlichkeiten steuerlich in der Regel nur zugelassen sind, wenn die Verbindlichkeiten bürgerlich-rechtlich wirksam sind, [4] nicht die entscheidende Bedeutung zukommen.

---

1) RFH Urteil vom 1.4.1925, VI A 108-111. StW 1925,388.
2) RFH Urteil vom 15.1.1931, VI A 31/31 RStBl 31,201.
3) BFH Urteil com 29.5.1956, I 224/55 U, BStBl 56 III 212. Besonders aufschlußreich ist hierfür die Entscheidung des BFH vom 30.7.1954 (I 139/52 U, BStBl 54 III 287), wo Rückstellungen für Zuweisungen an eine erst noch zu gründende Unterstützungskasse zugelassen wurden. Hierbei handelt es sich im Grunde um freiwillige Zahlungen. Der BFH stützt die Rückstellungsbildung darauf, daß das Unternehmen sich von der Versorgungspflicht stark bedrückt gefühlt habe.
4) BFH Urteil vom 10.10.1957, IV 25/57 U, BStBl 57 III 419. BFH Urteil vom 19.12.1961, I 66/61 U, BStBl 62 III 64.

Es liegt nahe, daß das Absehen von der zivilrechtlichen Ver=bindlichkeit als Voraussetzung für die Rückstellungsbildung die zutreffende Aufwandverteilung nach dem Prinzip der wirt=schaftlichen Verursachung erleichtert. In anderen Entschei=dungen wird die periodengerechte Belastung durch das aus=schließliche Abstellen auf den Gesichtspunkt der richtigen wirtschaftlichen Zuordnung noch stärker betont. "Dienstlei=stungsvergütungen dürfen nur das Jahr belasten, für das sie gezahlt werden, nicht aber das Jahr, in dem sie mehr oder weniger zufällig zur Auszahlung gelangen". [1] Rückstellungen werden dann anerkannt, wenn feststeht, daß "eine wirtschaft=lich das abgelaufene Geschäftsjahr treffende Schuld entstehen wird". [2] Besonders deutlich wird dies in der Entscheidung des RFH vom 29.7.1936, [3] wo ausgeführt wird, "daß Schulden, die mit einer für den Betrieb geleisteten Tätigkeit zusam=menhängen, nach den G.o.B. regelmäßig dem Geschäftsjahr zur Last fallen, in dem die Tätigkeit geleistet wurde". Der BFH hat diese Grundsätze unter Betonung des Verursachungsprinzips im wesentlichen übernommen. Eine gewisse Ausnahme stellt allerdings die Entscheidung des BFH vom 28.9.1954 [4] dar. Es handelte sich um einen Fall, in dem eine Firma eine Rückstel=lung bilden wollte für eine den Arbeitnehmern in Verhandlun=gen mit dem Betriebsrat in Aussicht gestellte Gewinnbeteili=gung. Der BFH lehnte die Bildung einer Rückstellung mit der Begründung ab, die rechtliche Verpflichtung sei erst nach dem Bilanzstichtag entstanden. Diese Entscheidung dürfte aber der periodengerechten Gewinnabgrenzung nicht gerecht werden, da die Gewinnbeteiligung von der gewährenden Firma als zusätzliches Entgelt für geleistete Überstunden angesehen wurde und dieser Aufwand daher zu dem Jahr gehörte, das auch den höheren Ertrag hatte. [5] Es hätte jedoch meines Erachtens

---

1) RFH Urteil vom 9.4.1920, I A 243/19, Bd.2, 276.
2) RFH Urteil vom 6.4.1932, VI A 1750/31, RStBl 32,551.
3) RFH Urteil vom 29.7.1936, VI A 81/36, RStBl 1936, 986.
4) BFH Urteil vom 28.9.1954, I 91/54 U, BStBl 54 III 343.
5) Werninger, S.171.

gar keiner dynamischen Erwägungen bedurft, um die Rückstellungsbildung in diesem Fall zuzulassen. Der weit zu fassende Begriff der ungewissen Verbindlichkeit läßt auch eine sittliche Verpflichtung ausreichen. Es fragt sich aber, ob entgegen der Auffassung des BFH nicht bereits durch das außerordentliche Jahresergebnis eine sittliche Verpflichtung der Firma bestand, die Arbeitnehmer wegen ihres erhöhten Einsatzes an dem Gewinn zu beteiligen. Diese Frage kann meines Erachtens jedoch offen bleiben, da die Firma durch die Verhandlungen mit dem Betriebsrat, in denen die Gewinnbeteiligung in Aussicht gestellt wurde, nach außen zu erkennen gab, daß sie sich zu einer derartigen Maßnahme sittlich verpflichtet fühlte.

Als wesentliche Tendenz läßt sich jedoch in der Rechtsprechung des BFH eine großzügige Handhabung der Rückstellungsbildung unter dem Gesichtspunkt der Periodenabgrenzung feststellen. [1]

Diese weitgehende und in ihrer Terminologie vielfach dynamische Spruchpraxis entspricht den handelsrechtlichen G.o.B. Der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff setzt zwar eine Schuldverpflichtung gegenüber Dritten voraus, jedoch muß diese nicht notwendig rechtlicher Natur sein. Der weitgefaßte Rückstellungsbegriff erfaßt auch die Fälle, in denen ohne rechtliche Bindung Dritten etwas geschuldet wird. Die mögliche weite Auslegung des Rückstellungsbegriffs zeigt im übrigen, daß die periodengerechte Gewinnabgrenzung nicht nur mit Hilfe der dynamischen Bilanzauffassung verwirklicht werden kann. Die Unterschiedlichkeit der Bilanzauffassungen zeigt sich hier weniger im Ergebnis als in der Begründung. Aufschlußreich hierfür ist die Behandlung der Rückstellungen für Garantieverpflichtungen. Über die Zulässigkeit dieser Rück-

---

1) Zumal in einer späteren Entscheidung (BFH Urteil vom 8.2. 1962, IV 303/58 S, BStBl 62 III 412 betr.Tantiemenachzahlungen) wieder mehr der Gesichtspunkt der Aufwandverursachung betont wurde und selbst nicht eindeutige Zusicherungen für ausreichend gehalten wurden.

stellungsart hat es in der Praxis nie Streit gegeben, es wechselte lediglich die Begründung. Während ältere Entscheidungen [1] die Verpflichtung zu Garantieleistungen als am Bilanzstichtag bestehende ungewisse Verbindlichkeit ansehen, betonen neuere Erkenntnisse [2] mehr die zutreffende Erfassung des Periodengewinns. Der BFH führt aus, "daß unter dem Gesichtspunkt der dynamischen Bilanzbetrachtung und richtiger Periodenabgrenzung der Kaufmann die künftigen Erlösschmälerungen durch Rückstellungen berücksichtigen müsse". In der Tat wird ein zu günstiges Bilanzbild ausgewiesen, wenn ein zu Garantieleistungen verpflichteter Kaufmann in einem Wirtschaftsjahr das volle Leistungsentgelt als Bruttoertrag ausweist, wenn in einem späteren Jahr noch unentgeltlich Nachleistungen zu erbringen sind.

b) Das Wahlrecht in der Rechtsprechung

Zeigt die bisher geschilderte Rechtsprechungspraxis die grundsätzliche Aufgeschlossenheit der Rechtsprechung für periodengerechte Bilanzierung, so ist die Auffassung der Rechtsprechung zu Fragen der Bilanzierungspflicht für Rückstellungen bzw. des Bilanzierungswahlrechts weniger eindeutig. Während die Forderung nach periodengerechter Gewinnabgrenzung keinen Zweifel daran läßt, daß der Aufwand der Periode seiner Verursachung belastet werden muß, [3] es somit kein Wahlrecht, ob die Periode der Verursachung oder die Periode der tatsächlichen Ausgabe belastet wird, geben kann, und auch

---

1) RFH Urteil vom 8.10.1924, VI e 184, StW 1924, 589.
RFH Urteil vom 30. 5.1927, VI A 62, StW 1927, 359.

2) BFH Urteil vom 1. 4.1958, I 60/57 U, BStBl 58 III 291.
BFH Urteil vom 17. 1.1963, IV 165/59 S,BStBl 63 III 237.
Aber auch die Rechtsprechung des BFH ist nicht ganz einheitlich, vgl. Urteil des BFH vom 20.11.1962, I 242/61 U, BStBl 63 III 113, das mehr den Begriff der ungewissen Verbindlichkeit betont.

3) Werninger, S.88

nach den handelsrechtlichen G.o.B. bei der Rückstellungsbildung für ungewisse Verbindlichkeiten nur eine Passivierungspflicht in Frage kommt, hat die Rechtsprechung sowohl bei Steuern [1] als auch bei Pensionsrückstellungen [2] aus Gründen der Vereinfachung und um dem kaufmännischen Ermessen entgegenzukommen, ein Wahlrecht zugelassen.[3]

aa) Die Pensionsrückstellungen

Was die Pensionsrückstellungen angeht, so widerspricht das eingeräumte Wahlrecht den handelsrechtlichen G.o.B. In Betracht kommt allein die Passivierungspflicht. Die Passivierungspflicht läßt sich zwar nicht aus dem Aktiengesetz 1965 herleiten. Dieses ist den verschiedenen Vorschlägen, [4] die Passivierungspflicht gesetzlich zu verankern, nicht gefolgt und ein im Wirtschaftsausschuß des Bundestages gestellter dahingehender Antrag ist ausdrücklich abgelehnt worden. [5] Die Passivierungspflicht ergibt sich aber aus allgemeinen Grundsätzen. Die entgegenstehende Entscheidung des BGH vom 27.2.1961 [6] vermag nicht zu überzeugen. Soweit sich diese Entscheidung auf die vielfach andersartige Praxis der Kaufleute beruft, dürfte sie inzwischen durch die Entwicklung zur Passivierungspflicht in der tatsächlichen Übung der Kaufleute überholt sein. Außerdem dürfte sie auch sachlich nicht den handelsrechtlichen G.o.B. entsprechen, da das

---

1) BFH Urteil vom 24.8.1956, I 73/56 U, BStBl 56 III 323. Gutachten des BFH vom 24.1.1961, I D 1/60 S, BStBl 61 III 185.

2) BFH Urteil vom 22.1.1958, 14/57 S, BStBl 58 III 186.

3) Diese Fälle eines Wahlrechts für die Rückstellungsbildung sind zwar nicht die einzigen, sie stellen aber die bedeutendsten dar.

4) Sieben, WPg 63,72 ; Richter, WPg 63, 537.

5) Kropff, S.255 ; im Gesetz wurde lediglich der Vermerk der Pensionszahlungen vorgeschrieben (§ 159 AktG 1965).

6) BGH Urteil vom 27.2.1961, II ZR 292/59, BD. 34,324.

handelsrechtliche Vorsichtsprinzip [1] bzw. das diesem nahe verwandte Gläubigerschutzprinzip [2] eine Pflicht zur Rückstellung geboten erscheinen lassen. Der Nichtausweis der Pensionsrückstellungen führt zu einem Verstoß gegen das Gebot vollständigen Schuldenausweises. Das Urteil mutet außerdem widersprüchlich an, da es einerseits den Verbindlichkeitscharakter nicht leugnet und einräumt, daß ein Erwerber die Verpflichtung berücksichtigen würde, [3] andererseits aber gegen die Passivierungspflicht ins Feld führt, es bestehe die Möglichkeit, daß der Versorgungsfall überhaupt nicht eintrete bzw. früher oder später als erwartet eintreten könnte. Hiergegen ist mit Recht eingewandt worden, daß die Schwierigkeiten der Berechnung auch bei vielen anderen Rückstellungsarten (z.B. Haftungs- und Garantierückstellungen) bestehen.[4] Ebensowenig vermag der Hinweis auf die nach § 242 BGB bestehende Möglichkeit, sich von der Verpflichtung zu lösen, zu überzeugen. Davon abgesehen dürften die vom BGH für das Wahlrecht angezogenen sozialpolitischen Gründe im Rahmen der Prüfung einer nach den handelsrechtlichen G.o.B. zu entscheidenden Frage keine Geltung haben. Die Einräumung eines Wahlrechts widerspricht auch der Forderung nach periodengerechter Gewinnabgrenzung, da die Aufwendungen derjenigen Rechnungsperiode belastet werden müssen, die auch aus ihr den Nutzen hat. Für die Pensionsrückstellung bedeutet dies, daß die Mittel für die Pensionszahlung im Zeitraum der Tätigkeit des Berechtigten angesammelt werden müssen, da auch dieser Zeitraum den Nutzen aus der Tätigkeit des Berechtigten hat. [5]

---

1) Mutze, FR 61, 409.

2) Sieben, WPg 63, 32

3) Dies sind im übrigen die Voraussetzungen, die die Rechtsprechung für das Vorliegen eines negativen Wirtschaftsguts verlangt.

4) Havermann, DB 61, 987 .

5) Havermann, DB 61, 987 .

bb) Die Steuern

Die Rechtsprechung überließ auch die Bilanzierung der laufenden Steuerverpflichtungen weitgehend dem Steuerpflichtigen. Für die Abzugsfähigkeit betrieblicher Steuern wie Gewerbesteuer und Umsatzsteuer hat die Rechtsprechung zwar mehrfach ausgesprochen, daß diese den Gewinn des Wirtschaftsjahres mindern, mit dem sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.[1] Sie hat aber andererseits dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt , ob er bei regelmäßig wiederkehrenden Steuern den Abzug im Zeitpunkt der Zahlung oder der wirtschaftlichen Verursachung geltend mache , sofern er nur bei der einmal gewählten Methode bleibe [2] (abgesehen von dem Fall, daß die Steuerbeträge bereits durch Steuerbescheid endgültig festgesetzt sind). Bei der dem Gewerbesteuergesetz von 1936 und den voraufgegangenen Gewerbesteuergesetzen zugrunde liegenden Vergangenheitsbesteuerung [3] ging die Rechtsprechung davon aus, [4] daß die Gewerbesteuer dem Wirtschaftsjahr zuzuordnen sei, für das sie erhoben werde, nicht aber dem Wirtschaftsjahr, nach dessen Ertrag sie bemessen werde. Dies dürfte aber dem Verursachungsprinzip widersprechen, wonach das Wirtschaftsjahr mit der Gewerbesteuer zu belasten ist, dessen Ertrag der Berechnung zugrunde zu legen ist. Für die nach dem Zweiten Weltkrieg eingeführte Gegenwartsbesteuerung [5] ist diese Frage jedenfalls für den Fall ,

---

1) RFH Urteil vom 23. 2.1923, I A 242/22, Bd.11,324.
RFH Urteil vom 11.11.1927, I A 171 /27, Bd.22,369.
RFH Urteil vom 30. 7.1929, VI A 1074/28, Bd.29,596.
2) RFH Urteil vom 11.12.1929, VI A 1532/29, RStBl 30,95.
RFH Urteil vom 20. 6.1933, I A 85/33, RStBl 33,986.
3) Bei der Vergangenheitsbesteuerung wird die Gewerbesteuer für einem mit dem Rechnungsjahr übereinstimmenden Erhebungszeitraum nach dem Ertrag eines bei Beginn des Erhebungszeitraum abgelaufenen Wirtschaftsjahres bemessen.
4) RFH Urteil vom 8. 3.1933, I A 365/31, RStBl 33, 406.
5) Bei der Gegenwartsbesteuerung stimmt der Erhebungszeitraum mit dem Bemessungszeitraum überein, wobei außerdem der Erhebungszeitraum regelmäßig mit dem Kalenderjahr übereinstimmt.

daß Wirtschaftsjahr und Erhebungszeitraum identisch sind, ohne praktische Bedeutung, da nach beiden Auffassungen der Gewinn des Wirtschaftsjahres mit der Gewerbesteuer zu belasten ist, die sich nach dem Ertrag dieses Wirtschaftsjahres richtet.

Bedeutung erhält die Frage jedoch bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr. Der BFH hat in seinem Gutachten vom 24.1.1961 [1] unter Betonung des Gesichtspunkts der Vereinfachung gegenüber der genau zutreffenden Periodenabgrenzung beide Prinzipien als gleichwertig anerkannt und dem Kaufmann ein Wahlrecht eingeräumt, ob er den Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres mit der Gewerbesteuer belasten will, die sich nach dem Gewinn dieses Wirtschaftsjahres bemißt, oder ob er ihn mit den anteiligen Gewerbesteuern der beiden Erhebungszeiträume belasten will, in die das abweichende Wirtschaftsjahr fällt. Nur erstere Bilanzierungsart entspricht jedoch dem Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung und setzt den Ertrag mit dem zu ihm gehörigen Aufwand in Wechselbeziehung. Es zeigt sich auch hier, daß der BFH bei grundsätzlicher Anerkennung priodengerechter Bilanzierung deren Grenze in angemessener Vereinfachung sieht.[2]

---

1) Gutachten des BFH vom 24. 1.1961, I D 1/60 S,BStBl 61 III 185

2) Der Gesichtspunkt der Vereinfachung und der Vermeidung einer Überspannung der Periodenabgrenzung findet sich auch in der Verfügung der OFD Münster vom 9. 9.1964 (S 2300-26-St 11-31, abgedruckt in DStR 64, 616) betr. Buschabschlußkosten. Jedoch geht die Finanzverwaltung in diesem Fall sogar so weit, daß dem Steuerpflichtigen mit dieser Begründung auch das Wahlrecht verweigert wird, obwohl offensichtlich nicht geleugnet werden soll, daß die Buchabschlußkosten dem Gewinn des Jahres belastet werden müssen, für das der Abschluß vorgenommen wird, da sie dieses wirtschaftlich betreffen (RFH Urteil vom 24. 8.1938, VI 68, StW 1938, 542 ; anderer Ansicht allerdings Urteil des FG München vom 21.1. 1968 I 101-104 / 68, EFG 68, 296). In der genannten Verfügung wird erwähnt, daß die Abgrenzung der Buchabschlußkosten zu einem erheblichen Buchungsaufwand führe, der auch die Verwaltung belasten würde. Diese praktischen Erwägungen vermögen aber nicht die Berechtigung des Steuerpflichtigen zur Rückstellungsbildung nach den handelsrechtlichen G.o.B. auszuräumen, da auch die Buchabschlußkosten als eine ungewisse Verbindlichkeit anzusehen sind (Adler-Düring-Schmaltz § 152 Tz 119).

4. Einzelne Rückstellungsarten

Aber abgesehen davon, daß die Rechtsprechung in den erwähnten Fällen dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einräumte, was mit der Forderung nach periodengerechter Gewinnabgrenzung nicht zu vereinbaren ist, hat sie sich auch in anderen Fällen der Rückstellungsbildung nicht stets die Forderung nach Periodenabgrenzung zu eigen gemacht.

a) Die Rückstellungen bei schwebenden Dauerverträgen

Hier sind in erster Linie die Aufwendungen im Rahmen schwebender Dauerverträge zu nennen.

aa) Die schwebenden Dauerverträge mit Dienstleistungscharakter

Unter diesen sind die schwebenden Dauerverträge mit Dienstleistungscharakter besonders häufig Gegenstand von Streitigkeiten gewesen.

α) Die Rückstellung für die Verpflichtung nach § 89b HGB

In dem bereits für die Aktivseite besprochenen Fall der Ausgleichsverpflichtung gegenüber dem Handelsvertreter nach § 89 b HGB ließ die Rechtsprechung eine Rückstellung des Geschäftsherrn für diese Verpflichtungen nicht zu. [1] Die Rechtsprechung hat sich hiermit weitgehend die Auffassung der Finanzverwaltung zu eigen gemacht, die in ihren Verfügungen [2]

---

1) Urteil des FG Münster vom 29.11.1957, IIa 653/57, EFG 58, 87 ; BFH Urteil vom 1.3.1960, I 141/59 U BStBl 60 III 208, BFH Urteil vom 24.6.1969, I R 15/68, BStBl 69 II 581.

2) Verfügung der OFD Stuttgart vom 23.7.1954, S 2209 A. Verfügung der OFD Freiburg vom 25.7.1954, St 7a.

zunächst davon ausging, daß nur "in wenigen Einzelfällen ein Unternehmer zu einer Ausgleichszahlung verpflichtet sein werde" und wegen der verschiedenen Bedingungen, an die der Ausgleichsanspruch geknüpft sei, eine Rückstellung nur dann für zulässig hielt, wenn die Lösung des Vertrages in sicherer Aussicht stünde und mit einiger Wahrscheinlichkeit mit der Geltendmachung von Ausgleichsansprüchen zu rechnen sei. Zum Teil wird die Zulässigkeit auch nur für den Fall zugestanden, daß das Vertragsverhältnis schon gelöst ist. [1] Die Rechtsprechung beruft sich in erster Linie auf die Figur der schwebenden Verträge, bei der Leistung und Gegenleistung als ausgeglichen anzusehen seien, solange nicht mit Gewißheit ein Verlust drohe. Außerdem wird auf die Ähnlichkeit des Ausgleichsanspruchs mit dem Provisionsanspruch für Nachbestellungen (§ 87 Abs.1 Satz 1 HGB) verwiesen und ausgeführt, beide Ansprüche seien vom Erfolg abhängig und daher nicht bereits mit der Werbung verwirklicht. Diese Auffassung orientiert sich an dem statischen Begriff der Verbindlichkeit, läßt aber den Gesichtspunkt der Periodenabgrenzung außer Betracht. Hierfür ist entscheidend, welcher Periode der Aufwand der Ausgleichsverpflichtung zuzuordnen ist. Es bieten sich zwei unterschiedliche Betrachtungsweisen an.

Die Ausgleichszahlung wird erst durch die Geschäfte aufgebracht, die nach dem Ausscheiden des Vertreters stattfinden. Eine Rückstellung kommt dann nicht in Betracht, da die künftigen Geschäfte genau wie bisher mit einem anteiligen Provisionsanspruch belastet sind. Diese Auslegung liegt dann nahe, wenn kein neuer Vertreter berufen wird oder der neue Vertreter für die Geschäftsabschlüsse mit dem übernommenen Kundenstamm eine geringere Provision erhält. Die Entscheidung des FG Münster geht anscheinend von dieser Fallgestaltung aus.

---

1) Verfügung der OFD Bremen vom 22.1.1955, S. 2136 St 21.

Eine andere Möglichkeit ist, daß die Ausgleichszahlung als eine zusätzliche Provision für die bisher geleistete Tätigkeit angesehen wird. Dann nähert sich die Ausgleichszahlung einer einmaligen Pensionszahlung, auf die der Handelsvertreter durch seine frühere Tätigkeit einen Anspruch erworben hat. [1] Diese Fallgestaltung ist dann anzunehmen, wenn der neue Vertreter die gleichen Provisionen erhält wie sein Vorgänger. In diesem Fall liegt nach der dynamischen Terminologie der Verrechnungsfall "Aufwand, noch nicht Ausgabe" vor, der eine Rückstellungsbildung erfordert.
Der BGH hat sich in seinen Entscheidungen vom 13.5.1957 [2] und vom 11.7.1966 [3] zur Rechtsnatur des Ausgleichsanspruchs diese Auffassung zu eigen gemacht, indem er ausführte : "Das Gesetz geht davon aus, daß der Handelsvertreter bei Fortdauer des Vertragsverhältnisses noch eine Gegenleistung für die Vorteile erhalten hätte, die er dem Unternehmer verschafft hat, daß also der Handelsvertreter mit der Endigung des Vertrags für seine Leistung noch nicht voll abgegolten ist". Vor der Beendigung des Vertreterverhältnisses wird bereits der Tatbestand verwirklicht, aus dem der Ausgleichsanspruch fließt. [4] Die Finanzverwaltung hat sich dieser

---

1) Risse, DB 55, 461.

2) BGH Urteil vom 13.5.1957, II ZR 318/56, DB 57,528.

3) BGH Urteil vom 11.7.1966, II ZR 134/65, BB 66,915.

4) Es ist aber nicht möglich, lediglich wegen des vom BGH eingeräumten Passivierungswahlrechts, die BFH-Rechtsprechung für nicht länger zulässig zu halten. So aber Fürchtnicht (WPg 67,235), der ausführt, die BGH-Entscheidung habe Vorrang vor dem BFH. Ähnlich, wenn auch nicht so deutlich Labus, BB 66,916 und Risse BB 66, 1445. Entscheidend sind die handelsrechtlichen G.o.B. Es kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, daß der BGH die handelsrechtlichen G.o.B. zutreffender interpretiert als der BFH. M.E. entspricht das vom BGH eingeräumte Passivierungswahlrecht aus den auf S. 46/47 genannten Gründen den G.o.B. Dann muß aber wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes dieses Wahlrecht auch steuerlich anerkannt werden. Anderer Ansicht aber der BFH in seinem Urteil vom 24.6.1969 (I R 15/68, BStBl 69 II 581), wo er wieder darauf hinweist, daß das Steuerrecht nur handelsrechtliche Passivierungspflichten, nicht aber Passivierungswahlrechte zu beachten habe.

Auffassung bisher noch nicht angeschlossen, sondern in der Ausgleichsverpflichtung Aufwand der Zukunft gesehen, der erst die Jahre nach dem Ausscheiden des Vertreters belastet. [1] Es muß aber bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen werden, daß der Ausgleichsanspruch ausschließlich auf der in der Vergangenheit für den Unternehmer geleisteten Arbeit beruht. [2] Soweit gegen die Rückstellungsbildung geltend gemacht wird, daß hinsichtlich des Ausgleichsanspruchs noch keineswegs sicher sei, ob die Verbindlichkeit überhaupt entstehe, [3] so spricht dies nicht gegen die Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung, da dies bei verschiedenen anderen Rückstellungsarten wie Haftungsrückstellungen, Garantierückstellungen etc. ebenfalls der Fall ist. Auch für unvollkommen konkretisierte Schulden dürfen Rückstellungen gebildet werden. [4] Das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip und auch der Teilwertgedanke erfordern die Bildung einer Rückstellung für die Ausgleichsverpflichtung. [5]

β) Die Rückstellungen für soziale Lasten

Ebensowenig sind in der steuerlichen Rechtsprechung Rückstellungen für die sich aus der modernen Sozialgesetzgebung ergebenden sozialen Lasten wie Verpflichtungen aus dem Kündigungsschutzgesetz, Gehaltsfortzahlungen im Krankheitsfall, Sterbegelder etc. anerkannt worden. Der Grundsatz der periodengerechten Gewinnabgrenzung erfordert hier die Bildung von Rückstellungen, da der Aufwand den korrespondierenden Erträgen gegenübergestellt werden muß, im Zeitpunkt der Zahlung aber

---

1) Bescheid des Bundesministers der Finanzen vom 3.1.1967- IV B/1-S 2138-29/66,BB 67,153.

2) Peter, NWB Fach 17a,62.

3) Schröder, BB 54,763.

4) Waldner, DB 58, 749.

5) Waldner, DB 58, 114

keine derartigen Erträge mehr vorhanden sind. Diese Aufwendungen stellen zusätzlichen Aufwand für die Tätigkeit der Arbeitnehmer dar. Es führt zu einer Fälschung der Periodenergebnisse, wenn die Periode belastet wird, in der die Beträge zufällig zur Auszahlung gelangen. [1] Derartige Rückstellungen sind jedoch in der Rechtsprechung nicht anerkannt worden. [2] Bereits der RFH [3] lehnte in einem Fall, der das österreichische Angestelltengesetz betraf, eine Rückstellung für Abfindungen, die ausscheidenden Arbeitnehmern je nach Anzahl der Dienstjahre in Höhe des Drei- bis Zwölffachen des letzten Monatsgehalts zustanden, ab. Der BFH hat sich dieser Auffassung bei der Prüfung der Zulässigkeit einer Rückstellung für Verpflichtungen auf Grund des Kündigungsschutzgesetzes angeschlossen. [4] Er stützt sich hierbei wieder auf die Vermutung der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung bei schwebenden Verträgen. Diese Vermutung trifft jedoch nicht zu, da sich die genannten Sozialleistungen als ein zusätzliches Entgelt für die bereits geleisteten Dienste darstellen. Soweit sich der BFH für seine Auffassung auf den Umstand stützt, daß alle Betriebe mit diesen Verpflichtungen belastet seien, hat schon Falkenroth [5] zutreffend darauf hingewiesen, daß dies nichts an dem Charakter der Last ändere und die Frage

---

1) Meilicke, BB 51,845. Mehr am Aufwandsdenken orientiert sind die Entscheidungen des BFH bezüglich Weihnachtsgratifikationen (BFH Urteil vom 1.7.1964, I 96/62 U, BStBl 64 III 480; BFH Urteil vom 24.7.1964, VI 289/63 U,BStBl 64 III 554). In der Entscheidung vom 1.7.1964 führt der BFH aus, der Kaufmann habe ein Wahlrecht zwischen der periodengerechten Rückstellung in der Bilanz seines abweichenden Wirtschaftsjahres und der vollen Aufwandsverbuchung für den Monat Dezember und bemerkt sogar, die periodengerechte Rückstellung führe im allgemeinen zu betriebswirtschaftlich richtigeren Ergebnissen. Auch in einer Entscheidung, die Urlaubsgelder betraf (BFH Urteil vom 7.11.1963, IV 396/60 S, BStBl 64 III 123), überließ es der BFH dem Steuerpflichtigen, die im Kalenderjahr des Bilanzzeitpunktes gezahlten Urlaubsgelder insoweit aktiv und passiv abzugrenzen, als die vor dem Bilanzstichtag gezahlten Urlaubsgelder auch Dienstleistungen vor diesem Zeitpunkt betreffen.
2) Zustimmend Waldner,DB 58,115; Weisensee,DStZ 53,86.
3) RFH Urteil vom 11.1.1944, I 129/43,RStBl 44/45,365.
4) BFH Urteil vom 7.9.1954,I 50/54 U,DB 1954,943.
5) Falkenroth, RWP Bl 14 D Steuerbilanz 30 b.

unberührt lasse, ob ein Aufwand gewinnmindernd zu behandeln sei oder nicht. Ebenfalls mit der Begründung über die Ausgeglichenheit schwebender Verträge wurden Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen [1] und Rückstellungen für künftige Krankheitstage von Arbeitnehmern abgelehnt. [2] Während das FG Münster bei der Rückstellung für künftige Krankheitstage von Arbeitnehmern statisch argumentiert, indem es ausführt, daß erst der Umstand der Erkrankung die Belastung auslöse, die Ausgabe also erst in der Zukunft liege, leugnet der BFH eine Unausgeglichenheit des einheitlichen Vertrags, obwohl die erfahrungsgemäß mit zunehmendem Alter der Arbeitnehmer ansteigenden Krankheitsverpflichtungen ihre Gegenleistung in den früheren Jahren finden. Soweit der BFH eine erhöhte Gegenleistung in den späteren Jahren darin sehen will, daß der Arbeitnehmer jetzt mehr Erfahrung und Vorbildung hat, dürfte er die in Wirklichkeit maßgeblichen sozialen Gründe verkennen. [3]

M.E. handelt es sich in den genannten Fällen jeweils um Tatbestände, die den weit gefaßten handelsrechtlichen Begriff der "ungewissen Verbindlichkeit" erfüllen und demgemäß nach Handelsrecht passivierungsfähig sind. Gemäß den auf S. 76 vertretenen Grundsätzen zur Passivierungspflicht bei ungewissen Verbindlichkeiten wäre sogar von der Passivierungspflicht auszugehen. Die Ableitung der Passivierungspflicht aus der Qualifizierung als "ungewisse Verbindlichkeit" dürfte aber bei den genannten Fällen wegen ihrer nicht besonders großen Bedeutung in der kaufmännischen Praxis zu formal sein. Für die steuerliche Geltendmachung genügt aber nach der hier vertretenen Auffassung über die Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes [4] das handelsrechtliche Passivierungswahlrecht. Die Prämisse des BFH, es handele sich um

---

1) BFH Urteil vom 19.7.1960,I 160/59 U, BStBl 60 III 347. Anderer Ansicht Schönnenbeck, DB 61,484.
2) Urteil des FG Münster vom 26.1.1956, Ib-3/55,BBK Fach 17,125; BFH Urteil vom 25.9.1956,I 122/56 U,BStBl 56 III 333.
3) Waldner, DB 58,115.
4) S. 12/13.

ausgeglichene schwebende Verträge, trifft nicht zu. Es handelt sich vielmehr um neben dem eigentlichen Arbeitsentgelt zu zahlende Vergütungen, die den Arbeitnehmern geschuldet werden, Zwar ist einzuräumen, daß hierbei sowohl hinsichtlich des Grundes als auch hinsichtlich des Betrages Ungewißheit besteht. Dies ist jedoch kein spezifisches Merkmal dieser ungewissen Verbindlichkeiten, sondern auch anderen anerkannten Rückstellungsarten eigen. [1] Außerdem dient die Rückstellungsbildung in den genannten Fällen der zutreffenden Periodenabgrenzung. Umso verwunderlicher ist es, daß die Rechtsprechung, die sonst gern den Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Verursachung und zutreffenden Periodenbelastung betont, hier, wo die Durchführung des Grundsatzes periodengerechter Gwinnabgrenzung in Einklang mit den handelsrechtlichen G.o.B. steht, die Rückstellungsbildung nicht durchführt. Während sie auf der Aktivseite manchmal im Widerspruch zu den handelsrechtlichen G.o.B. die periodengerechte Bilanzierung durchsetzt, läßt sie hier den handelsrechtlich weit gefaßten Begriff der "ungewissen Verbindlichkeit" zur Durchführung der Periodenabgrenzung ungenutzt. Hierbei verstellen ihr der Gesichtspunkt der einheitlichen Behandlung schwebender Verträge und die Vermutung der Ausgeglichenheit den Blick. Nicht zuletzt diese Fälle haben der Rechtsprechung den Vorwurf eingetragen, profiskalisch zu sein und die Periodengerechtigkeit im Interesse der Finanzverwaltung lieber auf der Aktivseite als auf der Passivseite zu praktizieren. [2]

bb) Die Rückstellungen bei Gebrauchsüberlassung bzw. Konzessionen

Das Problem der Rückstellungsbildung im Rahmen schwebender Verträge stellt sich aber nicht nur bei Personalaufwendungen,

---

1) S. 72.

2) Werninger, S.345.

sondern auch bei anderen schwebenden Dauerverträgen ; so besonders im Verhältnis Verpächter-Pächter und ähnlichen Dauerschuldverhältnissen.
Hier tritt das Problem periodengerechter Gewinnabgrenzung bei den über die üblichen Leistungen hinausgehende Verpflichtungen auf. Zu denken ist hier vornehmlich an die sogenannten Heimfallasten bzw. Verpflichtungen, die dahin gehen, das Pachtobjekt bei Pachtbeendigung in dem Zustand zurückzugeben, in dem es übernommen wurde.

α) Die Heimfallasten

Bei den sogenannten Heimfallasten handelt es sich um den entschädigungslosen Übergang bestimmter Vermögensteile - in der Regel Anlagevermögen - nach Ablauf der Konzessionszeit auf eine meist öffentlich-rechtliche Körperschaft als Gegenleistung für eine gewährte Konzession, die regelmäßig gleichzeitig eine gewisse Monopolstellung beinhaltet. Heimfallasten finden sich häufig auf dem Gebiet der Daseinsvorsorge (Gas,Wasser etc.). Die zeitraumgerechte Gewinnerfassung kann nicht den Aufwand, der die gesamte Zeit der Konzessionsgewährung betrifft, allein im Jahr des Heimfalls berücksichtigen. Da jeder Zeitabschnitt Nutzen von der Konzession gehabt hat, ist es erforderlich, den Aufwand auf die Zeit des Nutzens zu verteilen. Dafür bietet sich die Form der Rückstellungsbildung an, bei der in jedem Jahr anteilig einem Rückstellungskonto die Beträge zugeführt werden, die im Zeitpunkt des Heimfalls zur Erfüllung der Verpflichtung gebraucht werden. An der grundsätzlichen Zulässigkeit eines derartigen Passivpostens bestand in der Rechtsprechung nie ein Zweifel, wenngleich die Terminologie nicht immer einheitlich war. [1] Wegen des Verbindlichkeitscharakters dieser

1) RFH Urteil vom 16.9.1930, I A 79 und 80/30, RStBl 30,717 "Wertberichtigungsposten", "Abtretungsverpflichtung", später allerdings "Rückstellung". RFH Urteil vom 9.5.1944, I 196/43, RStBl 44/45, 620.

dieser Rückstellungsart kann hiergegen vom Maßgeblichkeits=prinzip nichts eingewandt werden.

β) Die Wiederherstellung des Pacht=objekts bei Pachtbeendigung

Im Gegensatz hierzu wurde die Rückstellungsbildung für die Wiederherstellung des Pachtobjekts bei Pachtbeendigung in der steuerlichen Praxis nicht immer anerkannt, obwohl auch hier nicht zweifelhaft ist, daß eine Periodenverzerrung eintritt, wenn die erforderlichen Aufwendungen allein dem Jahre ihres tatsächlichen Anfalls angelastet werden und es sich um eine handelsrechtlich zulässige Rückstellung handelt. Diese Aufwendungen sind nachträglicher Aufwand des gesamten Pachtzeitraums und müssen demgemäß auf diesen verteilt wer=den, was eine Rückstellungsbildung vom Beginn der Pachtzeit an erforderlich macht. Zunächst äußerte der RFH keine Beden=ken gegen die Bildung einer "Werterhaltungsrückstellung", wenngleich er sie auch nicht ausdrücklich bejahte. [1] In späteren Entscheidungen wurden Rückstellungen jedoch nur für den Fall zugelassen, daß eine Ersatzbeschaffung, die schon hätte vorgenommen werden müssen und die vom Verpächter nach den Bestimmungen des Vertrages verlangt werden konnte, unterlassen worden war. Dies führte praktisch dazu, daß eine Rückstellung nur bei Vorliegen einer rechtlichen Verbindlich=keit zulässig war. [2] Vorher habe lediglich eine Verpflich=tung des Pächters gegen sich selbst bestanden, die er ebenso=wenig wie der Eigentümer durch eine Rückstellung berück=sichtigen könne. Er habe selber ein Interesse daran, die Ge=genstände in ordnungsmäßigem Zustand zu erhalten. Mit Recht weist Tomfohrde [3] darauf hin, daß das eigene Interesse der

---

1) RFH Urteil vom 25.4.1924, I A 29/24, Bd. 13,309
RFH Urteil vom 19.1.1926, I A 144/25, Bd.18,186.

2) Werninger, S. 241.

3) Tomfohrde, S. 103

Erfüllung einer Pflicht keineswegs notwendig zuwiderlaufen muß. Der BFH [1] rückte von dieser Betrachtungsweise ab und ließ unter ausdrücklicher Berufung auf die dynamische Bilanzauffassung zur Vermeidung falscher wirtschaftlicher Ergebnisse die Rückstellungsbildung zu. Aber auch hier ist ein Zurückgehen auf die dynamische Bilanz nicht erforderlich, da diese Rückstellungsart den handelsrechtlichen G.o.B. entspricht.

b) Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Der klassische Fall der Rückstellungen im Rahmen schwebender Geschäfte sind die Rückstellungen für "drohende Verluste aus schwebenden Geschäften" (§ 152 Abs.7 AktG 1965). Hier tritt das Moment der Verbindlichkeit in den Hintergrund, und es wird in erster Linie auf das Verursachungsprinzip abgestellt, wonach der Aufwand der Periode seiner Verursachung zuzuordnen ist. Demnach führt nicht jeder drohende Verlust zur Anerkennung einer Rückstellung, sondern es muß vielmehr der Grund für die spätere Ausgabe in dem laufenden Jahr liegen, d.h. es muß ein erkennbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den drohenden Verlusten und der Periode, in der die Rückstellung gebildet werden soll, bestehen. [2] Die drohende Ausgabe muß mit einem Geschäftsvorfall des laufenden Jahres derart zusammenhängen, daß der Aufwand bereits als im laufenden Jahr entstanden anzusehen ist, auch wenn die tatsächliche Ausgabe oder Mindereinnahme erst in späteren Jahren erfolgt. Beim Abschluß ungünstiger Verträge ist daher der Aufwand bereits als durch den Vertragsschluß entstanden anzusehen und nicht erst beim Eintritt der Nachteile. Dem neuen Geschäftsjahr kann nicht zugemutet werden,

---

1) BFH Urteil vom 19.7.1955, I 149/54 S, BStBl 55 III 266. Bestätigt durch Urteil des BFH vom 2.11.1965, I 51/61 S, BStBl 66 III 61.

2) Littmann, §§ 4,5, Tz 512.

den Verlust zu tragen, der in falschen Dispositionen des abgelaufenen Geschäftsjahres seine Ursache hat. [1]

Dieser Rückstellungsart wurde zunächst mit Zurückhaltung begegnet. In einzelnen älteren Entscheidungen heißt es, daß "Rückstellungen für im nächsten Jahr erwartete Verluste echte Reserven sind"[2] bzw. "Rückstellungen für künftige Ausgaben können grundsätzlich nicht als steuerfrei behandelt werden."[3] In einer anderen Entscheidung heißt es sogar, daß es nicht dem G.o.B. entspreche, erst in einer späteren Zeit fällig werdende Betriebsausgaben durch Rückstellungen zu berücksichtigen.[4] Soweit die Passivierung zugelassen wird, wird diese nicht so sehr auf die Periodenabgrenzung gegründet, als vielmehr auf die eingetretene Vermögensminderung gestützt, wie es statischer Auffassung entspricht. Dies zeigt sich in der Terminologie, wo von "Wertberichtigungsposten" die Rede ist und die Zulässigkeit ihrer Bildung unter dem Gesichtspunkt des Teilwerts geprüft wird. Besonders deutlich wird dies in der Entscheidung des RFH vom 4.11.1925 [5], wo bei einem Fall eines Verlusts aus schwebenden Anschaffungsgeschäften ein Wertberichtigungsposten mit der Begründung zugelassen wurde, daß es keinen Unterschied mache, ob ein Gegenstand, dessen gemeiner Wert am Stichtag unter dem Kaufpreis liege, schon geliefert und darum mit dem gemeinen Wert angesetzt werden könne oder ob dem Kaufmann die Forderung auf Lieferung dieses Gegenstandes gegen die Verpflichtung ,

---

1) Werninger, S.193.
2) RFH Urteil vom 7. 5.1920, I A 302/19, Bd.3, 22.
3) RFH Urteil vom 27.11.1919, I A 86/19, Bd.2, 101.
4) RFH Urteil vom 24. 3.1922, I A 41/22, Bd.9, 102.
5) RFH Urteil vom 4.11.1925, VI A 941/25, Bd.17,332.

einen über den gemeinen Wert des gekauften Gegenstandes liegenden Kaufpreis zu entrichten, zustehe. Diesen eher am Denken in Werten ausgerichteten Entscheidungen folgten bald Urteile, die mehr den Gedanken der zutreffenden Perioden= belastung betonten und ausführten, daß die zukünftige Ausgabe als gegenwärtiger Aufwand anzusehen sei, der durch eine Rückstellung berücksichtigt werden müsse. [1] Der BFH setzte diese Linie fort, argumentierte aber auch mit statischen Gesichtspunkten wie Wertberichtigungsposten und Teilwert. [2] Die in der steuerlichen Praxis weitgehend zugelassene Rück= stellungsbildung für "drohende Verluste aus schwebenden Ge= schäften" ist von der Forderung zutreffender Ermittlung des Periodengewinns her zu begrüßen, wenn auch die eher statische Begründung die Anhänger dynamischer Bilanzauffassung nicht zu überzeugen vermag. Auch für die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften braucht aber nicht die dynamische Bilanzauffassung bemüht zu werden, da sich auch aus dem handelsrechtlichen Imparitätsprinzip die Zulässigkeit dieser Rückstellungsart ergibt.

c) Die Rückstellungen zur Einnahmenverteilung

Weisen die bisher behandelten Rückstellungsarten mit Ausnahme der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Ge= schäften alle mehr oder weniger starken Verbindlichkeits= charakter auf, so löst sich die Rückstellungsbildung für em= pfangene Zuschüsse hiervon weitgehend und dient in erster Linie der periodengerechten Einnahmenverteilung.

---

1) RFH Urteil vom 1. 4.1925, VI A 2, StW 1925, 233.
RFH Urteil vom 21.12.1932, VI A 477, StW 1933, 275.

2) BFH Urteil vom 17. 7.1956, I 292/55 U, BStBl 56 III 379
BFH Urteil vom 3. 7.1956, I 118/55 U, BStBl 56 III 248
BFH Urteil vom 4. 6.1959, IV 115/59 U, BStBl 59 III 325

aa) Die Rückstellungen für empfangene Zuschüsse

Die Rückstellungsbildung für empfangene Zuschüsse findet sich besonders häufig auf dem Gebiet der Daseinsvorsorge. Die Betriebe der Daseinsvorsorge erhalten vielfach von ihren Abnehmern als Gegenleistung für unwirtschaftliche Anschlüsse bzw. die vorübergehende Verpflichtung zur Belieferung zu unwirtschaftlichen Preisen einen einmaligen Zuschuß. Es handelt sich hier um die Ertrags- bzw. Überteuerungszuschüsse im Sinne der Eigenbetriebsverordnung. Die Behandlung der gezahlten Zuschüsse im Jahr ihrer Vereinnahmung als realisierte Gewinne würde der Periodengerechtigkeit widersprechen, da noch entsprechende Verpflichtungen bestehen, die auf den Verpflichtungszeitraum verteilt werden müssen. Derartige Rückstellungen sind in der Rechtsprechung stets anerkannt worden, sei es, daß sie als Verpflichtungen zu unwirtschaftlichen Lieferungen passiviert wurden [1], sei es, daß die Zuschüsse als Vorausempfänge für spätere Lieferungen von Wasser, Gas und Elektrizität passiviert wurden. [2] Es besteht jedoch keine Veranlassung, die Rückstellung wegen empfangener Zuschüsse auf das Gebiet der Daseinsvorsorge zu beschränken. Die von der Rechtsprechung [3] beispielsweise für zulässig gehaltene Rückstellungsbildung bei einer Tankstelle fur einen von der Mineralölgesellschaft gewährten Zuschuß, dem als Gegenleistung

---

1) RFH Urteil vom 11. 2.1941, I 1451/40, RStBl 41,268.

2) BFH Urteil vom 6.10.1953, I 55/53 U,BStBl 53 III 315.
BFH Urteil vom 13. 9.1955, I 162/54 U,BStBl 55 III 315.

3) BFH Urteil vom 16. 5.1957,IV 82/56 U,BStBl 57 III 342. Vgl. auch Adler-Düring-Schmaltz § 152 Tz 127, wonach die Verbindlichkeit nicht notwendig in der Pflicht zu einer Geldzahlung bestehen muß, sondern auch in einer Leistungsverpflichtung bestehen kann. Zutreffend daher auch Urteil des BFH vom 17.8.1967 (IV 285/65, BStBl II 80), wonach ein Ehevermittlungsunternehmen, das Gebühren vor Erbringung der vertragsmäßigen Leistung vereinnahmt, wegen der Leistungen, die erst nach dem Bilanzstichtag zu erbringen sind, einen Passivposten bilden darf. In dieser Entscheidung werden wieder die dynamische Bilanzauffassung und das Erfordernis zutreffender Periodenabgrenzung betont.

die Verpflichtung zum ausschließlichen Bezug der Produkte der Gesellschaft gegenüberstand, und die Verteilung des Zuschusses auf die Vertragsdauer ist nicht zu beanstanden. Das den Rückstellungen für empfangene Zuschüsse noch inne= wohnende Verbindlichkeitsmoment läßt sie als eine handels= rechtlich zulässige Rückstellung erscheinen und erlaubt da= her diese Form der Periodenabgrenzung.

bb) Die Rückstellungen für Wirtschafts= erschwernisse

Demgegenüber verlassen die Rückstellungen für Wirtschaftser= schwernisse den handelsrechtlichen Ausgangspunkt, da ihnen jegliches Verbindlichkeitsmoment fehlt und sie ausschließlich der periodengerechten Einnahmenverteilung dienen. Fälle dieser Rückstellungsart sind in der Rechtsprechung besonders für landwirtschaftliche Betriebe behandelt worden. Wenn eine Straße, Autobahn, Eisenbahnlinie oder ein Kanal durch Ländereien eines Betriebes gelegt werden, so entstehen hier= durch regelmäßig Schwierigkeiten für die Bewirtschaftung. In diesen Fällen erhalten die Landwirte neben dem Kaufpreis für die enteigneten Ländereien bzw. die Einräumung einer Grunddienstbarkeit einen Entschädigungsbetrag für die Er= schwerung ihrer wirtschaftlichen Betätigung.

Es widerspricht dem Gebot der Periodengerechtigkeit, die Einnahme in dem Jahre ihres Empfangs als Gewinn zu verbuchen, da sie ja eine Entschädigung für den gesamten Zeitraum der wirtschaftlichen Erschwernisse darstellt. Dementsprechend ist der vereinnahmte Betrag auf die voraussichtliche Dauer der wirtschaftlichen Beeinträchtigung durch die Bildung einer Rückstellung zu verteilen. Die Rechtsprechung hat die Bildung von Rückstellungen in diesen Fällen weitgehend an= erkannt. [1]

---

1) RFH Urteil vom 26. 8.1931, VI A 50/31, RStBl 31,943.
RFH Urteil vom 10. 1.1929, VI A 1463/28, StW 1929 Nr.184
RFH Urteil vom 14. 2.1934, VI A 1058/33, Bd 35,242

Die genannten Entscheidungen sprechen zwar statisch von einer Minderung des Bodenwerts, stützen sich im wesentlichen jedoch auf den Gewinnbegriff. In einem ähnlichen Fall, der allerdings nicht landwirtschaftliche Verhältnisse betraf, lehnte die Rechtsprechung [1] eine Rückstellung ab. Es handelte sich um den Fall eines Kohlenhändlers, der mit einer Zeche einen langfristigen Vertrag über günstigen Kohlebezug geschlossen hatte. Die Zeche kündigte den Vertrag, gewährte aber dem Kohlenhändler eine Entschädigung. Der RFH aktivierte den gesamten Entschädigungsbetrag, ließ aber eine gleich hohe Rückstellung nicht zu, obwohl die Entschädigungszahlung für die späteren ungünstigen Einkaufsmöglichkeiten bezahlt worden war. Der RFH lehnte dies aus seiner statischen Sicht mit der Begründung ab, es habe keine Schuldverpflichtung bestanden. [2] M.E. ist die Begründung zutreffend, man fragt sich aber, warum der RFH die Rückstellungsbildung für Wirtschaftserschwernisse in der Landwirtschaft zuließ, da auch in diesen Fällen keine Schuldverpflichtung besteht und lediglich die Einnahmen auf

---

1) RFH Urteil vom 27.11.1935 VI A 940/34, Mrozek-Kartei, EStG 1925 R.51 zu § 5 Abs.1.

2) Anders dagegen der BFH in einem vergleichbaren Fall, (BFH Urteil vom 4.9.1962, I 198/61 U, BStBl 63 III 7) wo eine Steuerpflichtige ihren Verlag von Filmprogrammen einem Konkurrenzunternehmen gegen eine Umsatzbeteiligung am verkauften Programmstück bis 31.12.1968 übertragen hatte. Im Jahre 1953 kam es auf Drängen der Erwerberin zu einem Nachtragsvertrag, wonach eine feste Umsatzbeteiligung von jährlich 50000 DM bis 31.12.1968 vereinbart wurde. Für den gegenüber dem bisherigen Vertrag hierdurch eintretenden Nachteil erhielt die Veräußerin einen Betrag von 60000 DM. Der BFH ließ eine Verteilung dieses Betrages auf den Zeitraum 1953 bis 1968 in Form eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens, der jährlich zugunsten des Gewinns mit einem Teilbetrag aufgelöst wurde, zu. Hierbei verwies er auf die Grundsätze des Einkommensteuerrechts bzw. der dynamischen Bilanzauffassung über die wirtschaftliche Zugehörigkeit von Aufwendungen und Erträgen. Abgesehen davon, daß ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten wegen der nur beschränkten Bedeutung der Rechnungsabgrenzungsposten nicht in Betracht kam, war auch eine Rückstellungsbildung mangels jeglichen Verbindlichkeitsmoments nicht zulässig.

den Erschwerungszeitraum verteilt werden. Im Gegensatz zu Plückebaum [1], der wegen der dynamischen Bilanzauffassung und im Interesse gerechter Besteuerung eine Erweiterung der für die Landwirtschaft zugelassenen Rückstellungen für Wirtschaftserschwernisse auf Gewerbebetriebe fordert, ist daran festzuhalten, daß über die Rückstellungsbildung allein die handelsrechtlichen G.o.B. entscheiden, diese aber sehen Rückstellungen nur für Schuldverpflichtungen - wenn auch im weiteren Sinne - vor, so daß nicht nur eine Erweiterung auf Gewerbebetriebe nicht in Frage kommt, sondern darüber hinaus die Anerkennung der Rückstellungsbildung für Wirtschaftserschwernisse in den landwirtschaftlichen Fällen durch die Rechtsprechung als unzulässig bezeichnet werden muß. Dies ist zwar vom Gesichtspunkt der zutreffenden Einnahmeverteilung und der Verfeinerung der Bilanzierung her zu bedauern. Es kann aber wegen der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen G.o.B. nichts anderes gelten. Diese Fälle zeigen, daß der Rückstellungsbegriff trotz seiner weiten Auslegbarkeit eben nicht in jedem Fall und schlechthin Bilanzierung im Sinne periodengerechter Gewinnabgrenzung erlaubt.

d) Die innerbetrieblichen Aufwandrückstellungen

Besonders erheblich wird die unterschiedliche Betrachtungsweise von statischer und dynamischer Bilanzauffassung bezüglich der Rückstellungen bei den sogenannten innerbetrieblichen Aufwandrückstellungen, wo in erster Linie die Rückstellungen für Selbstversicherung, unterlassene Instandhaltung und Abraumrückstand zu nennen sind. Nach dynamischer Bilanzauffassung kann an der Passivierungsfähigkeit kein Zweifel bestehen, da es sich um bereits entstandenen Aufwand handelt, dem die Ausgabe noch folgt. Die statische Bilanzauffassung kennt diese Rückstellungsarten wegen ihres rein betriebsinternen Charakters und des Fehlens jeglichen Verbindlichkeitsmoments gegenüber Dritten nicht.

---

1) Plückebaum, DB 62,1664.

aa) Die Rückstellung für Selbstversicherung

Bei der Rückstellung für Selbstversicherung ist zunächst zwischen den sogenannten Einzelwagnissen und dem allgemeinen Unternehmerwagnis zu unterscheiden. Während es sich bei den Einzelwagnissen um bestimmte typische betriebliche Wagnisse handelt, die mit einer gewissen Gesetzmäßigkeit eintreten, handelt es sich bei dem allgemeinen Unternehmerwagnis um eine mit einer Fülle von Zufälligkeiten behaftete Größe, die eine Aussage über Höhe und Ausmaß des Wagnisses nicht möglich macht. Zu der ersteren Art von Wagnissen wird man beispielsweise Wagnisse aus Maschinenbruch, Transport, Betriebsunfällen zu rechnen haben, während das letztgenannte Wagnis die Fälle der Natur- und der Wirtschaftskatastrophen bzw. Kriege und ähnliches erfaßt. Während das allgemeine Unternehmerwagnis durch Rückstellungen nicht erfaßt werden kann, da es keiner bestimmten Periode zuzuordnen ist, stellt sich bei den speziellen Wagnissen das Problem der Periodenabgrenzung. Zwar wird auch hier vielfach auf die Rückstellungsbildung verzichtet werden können, da die Verbuchung als Aufwand jeweils im Jahr des Schadenseintritts vielfach zu einer zutreffenden Periodenbelastung führt. Es gibt jedoch Schadensarten, die mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehren und nicht zu einer periodengerechten Belastung führen. In diesen Fällen kann man nicht, ohne der Periode der Zahlung Gewalt anzutun, allein das Jahr der Zahlung belasten, sondern nur eine längere Zeitspanne als Einheit. [1] Die Bildung von Rückstellungen für Selbstversicherung ist jedoch von der Rechtsprechung im Ergebnis zutreffend abgelehnt worden. [2] Der Begründung kann jedoch nicht gefolgt werden. Sie wird

---

1) Schmalenbach, S.172.

2) RFH Urteil vom 13. 7.1926, I A 67/26, Bd. 19,247 ; RFH Urteil vom 21.10.1931,VI A 642, StW 1932, 243.

auf die statische Betrachtung gestützt und führt aus, daß der Selbstversicherer am Ende des Geschäftsjahres ohne Schadens= eintritt die Prämie erspart habe, während der Fremdversiche= rer sie endgültig verloren habe. Hiervon kann aber keine Rede sein. Bei Eintritt des Schadensfalls müssen zur Deckung dann auch die Rückstellungen früherer Jahre mit herangezogen werden. Werninger [1] weist zutreffend darauf hin, daß auch eine Versicherungsgesellschaft die an sie gezahlte Prämie bei Ausbleiben des Schadensfalls am Ende des Geschäftsjahres erspart habe, was aber anerkanntermaßen nicht richtig ist. Die Begründung für die Ablehnung der Rückstellung für Selbstver= sicherung kann nur in den G.o.B. gefunden werden, wonach Rück= stellungen Schuldverpflichtungen gegenüber Dritten voraus= setzen. [2] Die Selbstversicherung stellt keine ungewisse Ver= bindlichkeit sondern eine betriebsinterne Aufwandrückstellung dar. Umso erstaunlicher ist daher die Argumentation des RFH [3], der ausführt, daß zwar nach den G.o.B. die Bildung von Selbstversicherungsrückstellungen gerechtfertigt sei, diese Grundsätze aber nur so weit gingen, als ihnen das Steuerrecht nicht entgegenstehe. Eine entgegenstehende steuerrechtliche Vorschrift ist aber nicht ersichtlich. Im übrigen erscheint

---

1) Werninger, S. 249.

2) Döllerer, BB 65, 1410 ; Littmann, DStZ 48,67 und van der Velde, WPg 52, 354 halten dagegen die Selbstversicherungs= rückstellung nach den G.o.B. für zulässig.
Die Ablehnung der Rückstellung für Selbstversicherung stellt keinen Widerspruch zu der auf S. 79 vertretenen Auffassung dar, wonach die Rückstellungsbildung nicht notwendig eine zivilrechtliche Verbindlichkeit erfordert. Das Absehen von einer zivilrechtlichen Verbindlichkeit bedeutet nicht, daß deshalb auch reine Aufwandrückstel= lungen zulässig wären. Es dient vielmehr nur dazu, auch Verpflichtungen gegenüber Dritten zu erfassen, denen man sich nicht entziehen kann, die sich aber noch nicht zu einer zivilrechtlichen Verbindlichkeit verdichtet haben.

3) RFH Urteil vom 21.10.1931, VI A 642, StW 1932, 243.

die Rechtsprechung widersprüchlich, da sie ja andererseits Rückstellungen für Wirtschaftserschwernisse, denen auch das Moment der Schuldverpflichtung fehlt, zuläßt. Die Ablehnung der Rückstellungsbildung für Selbstversicherung erscheint aus betriebswirtschaftlicher Sicht unbefriedigend, da die an Versicherungen gezahlten Prämien ja gewinnmindernd berücksichtigt werden können und nicht recht einzusehen ist, warum nicht bei der Selbstversicherung entsprechende Beträge zurückgestellt werden dürfen. Dies ändert jedoch nichts daran, daß die Rückstellungsbildung für Selbstversicherung nach den handelsrechtlichen G.o.B. nicht zulässig ist, da diese infolge ihrer Orientierung an der statischen Bilanz entscheidend auf das Bestehen einer Verbindlichkeit abstellen und dieses Moment der Selbstversicherung gerade fehlt.

bb) Die Rückstellung für Abraumrückstand

Beim Abraumrückstand handelt es sich um das Gesteinsgebirge (Abraum), das über den zu gewinnenden Bodenschätzen zu entfernen ist, damit ein ungehinderter Zugang zum Fördergut besteht und Unfälle durch herüberhängenden Abraum vermieden werden. In Jahren starker Beschäftigung kommt es häufig vor, daß der Abraum nicht in dem notwendigen Umfang, wie es die Sicherheitsvorschriften erfordern, abgebaut wird. Dann entsteht am Jahresende ein Rückstand an Abraum. Es liegt auf der Hand, daß bei den die Substanz abbauenden Betrieben eine Verzerrung des Periodenergebnisses eintritt, wenn in dem Jahr, in dem die Gewinne durch den Abbau erzielt werden, nicht auch die Belastung für den damit zusammenhängenden Abraumrückstand erfolgt. Der RFH hatte die Rückstellungsbildung in einem derartigen Fall mit statischen Momenten abgelehnt. [1] Er berief sich darauf, daß der Beschwerdeführer ein Absinken des gemeinen Werts des Betriebsvermögens unter den Buchwert nicht nachweisen könne. Der RFH übersieht in seiner Entscheidung nicht, daß der Beschwerdeführer einen im Verhältnis zu seinem

1) RFH Urteil vom 17.4.1929, VI A 599, StW 1929, 509.

Umsatz außergewöhnlich hohen Gewinn erzielt habe, erklärt diesen aber mit der Ersparnis von Ausgaben infolge der Unterlassung der Abraumarbeiten. Dieses Urteil ist bereits seinerzeit heftig kritisiert worden, u.a. mit dem Argument, daß ein Pächter wohl ohne weiteres die Abraumrückstellung hätte bilden dürfen und es betriebswirtschaftlich keinen Unterschied machen könne, ob eine rechtliche Verpflichtung bestehe oder nicht. [1]

M.E. ist diese Kritik unberechtigt, da sie übersieht, daß die betriebswirtschaftliche Behandlung nicht identisch mit den handelsrechtlichen G.o.B. ist. Man vermißt allerdings in der RFH-Entscheidung trotz des richtigen Ergebnisses das Abstellen auf die handelsrechtlichen G.o.B. Demgegenüber ließ der BFH eine Rückstellung für Abraumrückstand zu. [2] Diese Entscheidung ist als geradezu klassisches Beispiel für die Aufwandverteilung nach den Grundsätzen der dynamischen Bilanz begrüßt worden. [3] Sie verzichtet auf das Merkmal einer Verpflichtung gegenüber Dritten und stellt den Gesichtspunkt der "selbständig bewertungsfähigen Last" bzw. des "negativen Wirtschaftsguts" in den Vordergrund, worunter eine betriebliche Belastung zu verstehen ist, die sich bereits soweit konkretisiert hat, daß ein gedachter Erwerber sie berücksichtigen würde. Die Anhänger der dynamischen Bilanzauffassung werden die Entscheidung daher nur der Sache, aber nicht der Terminologie nach begrüßen, da auch dieses Urteil mit seiner Betonung des gedachten Erwerbers das Denken in Werten verrät an Stelle der periodengerechten Aufwandszuordnung. Der BFH nimmt in den Fällen des Abraumrückstands sogar die Passivierungspflicht an, wofür wohl neben der allgemeinen Forderung auf Einschränkung des Wahlrechts die in einem RFH-Urteil [4] geforderte Aktivierungspflicht für den Abraumvorrat

---

1) Gothe, DStZ 32,522.
2) BFH-Bescheid vom 26.6.1951, I 54/51 S, BStBl 51 III 211.
3) Hoffmann, StBJhb 54/55, S.25.
4) RFH Urteil vom 17. 4.1929, VI A 599, RStBl 35, 1111.

ausschlaggebend gewesen ist. [1] Der Bescheid des BFH vom 26.6.1951 widerspricht m.E. dem Rückstellungsbegriff des Aktiengesetzes 1937,[2] somit den handelsrechtlichen G.o.B. und muß daher als eine Verletzung des Maßgeblichkeitsgrund= satzes angesehen werden. Es bedurfte der ausdrücklichen Aufnah= me in das Aktiengesetz 1965 (§ 152 Abs.7), um diese Rückstel= lungsart mit den handelsrechtlichen G.o.B. in Einklang zu bringen.

cc) Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung

Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung ist seit langem im Interesse der Verfeinerung der Erfolgsrechnung gefordert worden, jedoch von der Rechtsprechung nur in geringem Umfang zugelassen worden. [3] Vom Standpunkt der dynamischen Bilanz= auffassung ist ihre Bildung zweifellos geboten , gebie= tet doch das Korrelationsprinzip , den Aufwand seinen korrespondierenden Erträgen gegenüberzustellen. Dieses Prinzip wird verletzt , wenn beispielsweise der Reparaturaufwand einer Maschine nicht auch der Periode zugeordnet wird , die den Nutzen aus ihrem Gebrauch hatte. Die Vernachlässigung der Reparaturen erfolgt häufig in Perioden der Überbeschäftigung. Die Maschinen können nicht aus dem Produktionsprozeß gezogen werden oder es fehlt an Material bzw. Arbeitskräften zur Durchführung der notwendigen Reparaturen. Die älteren Entscheidungen des RFH lehnten die Rückstellungsbildung ent= weder ganz ab oder ließen sie gegebenenfalls als Wertberichti= gungen zu , soweit die Höhe der Aktivwerte dies erlaube. [4]

---

1) Gegen die Passivierungspflicht van der Velde, WPg 52, 353.

2) Döllerer, BB 65, 1410.

3) Vgl. S. 103.

4) RFH Urteil vom 27.11.1919, I A 86/19, Bd. 2, 104. RFH Urteil vom 19.10.1927, I A 3/27, RStBl 28,6.

Die Ablehnung dieser Rückstellungsart durch den RFH scheint jedoch nicht prinzipieller Natur gewesen zu sein, wie aus der Entscheidung des RFH vom 22.7.1932 [1] hervorgeht, wo in erster Linie die praktischen Schwierigkeiten aus dieser Rückstellungsbildung für die Finanzverwaltung betont werden. In der Tat sind diese recht erheblich, insofern geprüft werden muß, ob die Reparaturen nach den Verhältnissen am Stichtag als notwendig zu erkennen waren, ob die Höhe zutreffend geschätzt wurde und schließlich, ob der Betrag aus der Rückstellungsbildung tatsächlich zur Ausführung der unterlassenen Reparaturen verwendet wird. Die gleiche nicht grundsätzlich abgeneigte Einstellung findet sich auch in der Entscheidung des RFH vom 16.2.1938, [2] die hauptsächlich Gewinnmanipulationen der Steuerpflichtigen befürchtet und im übrigen in gewissen Ausnahmefällen eine Rückstellung für unaufschiebbare umfangreiche Erhaltungsarbeiten zuläßt, wenn mit der sofortigen Inangriffnahme der Arbeiten zu rechnen ist und die Ausführung nur für kurze Zeit durch Projektierungsarbeiten usw. aufgehalten wird. Bemerkenswert ist außerdem das Urteil des RFH vom 2.6.1943, [3] wo eingeräumt wird, daß nach privatwirtschaftlichen Grundsätzen, gemeint sind wohl betriebswirtschaftliche, Rückstellungen zulässig seien, dies aber dem Steuerrecht widerspreche. Richtiger wäre es gewesen, die Ablehnung darauf zu stützen, daß die handelsrechtlichen G.o.B. diese Art der Rückstellungsbildung nicht kennen. In der Begründung dieser Entscheidung wird wiederum deutlich, daß die Rechtsprechung die handelsrechtlichen G.o.B. als maßgebendes Bilanzierungsprinzip weitgehend aus den Augen verloren hat.

Die Rechtsprechung des OFH verlangte für die Instandhaltungsrückstellung eine Verpflichtung gegenüber Dritten und ließ

---

1) RFH Urteil vom 22. 7.1932, I A 309/30, RStBl 32, 832.
2) RFH Urteil vom 16. 2.1938, VI 742/37, RStBl 38, 770.
3) RFH Urteil vom 2. 6.1943, VI 323/42, StW 1943, 278.

grundsätzlich eine rein innerbetriebliche Verpflichtung nicht ausreichen. [1] Diese Entscheidung läßt jedoch wie die ältere Rechtsprechung des RFH eine Wertberichtigung zu, die aber nur so groß sein darf, daß aktiviertes Wirtschaftsgut minus Wertberichtigungsposten den Teilwert nicht unterschreitet. Echte vom Wertansatz des Aktivums unabhängige Aufwandrückstellungen ließ der OFH nicht zu. Der BFH setzte diese Linie nur um Nuancen verändert fort, ließ allerdings die Nachholung in beschränktem Umfang innerhalb von drei Monaten zu. [2] Diese steuerliche Praxis war der Grund für die ausdrückliche Aufnahme der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in das Aktiengesetz 1965. In dieser Regelung ist jedoch kein Zugeständnis an das Verursachungsprinzip zu sehen, sondern eher eine Maßnahme der Billigkeit oder Vereinfachung. [3] Die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung konnte unter der Geltung des Aktiengesetzes 1937 nicht zugelassen werden. Es ist allerdings nicht einzusehen, weshalb die Rechtsprechung den Abraumrückstand und die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung nicht gleich behandelt. Wenn man das Bestehen einer Verbindlichkeit nicht für erforderlich hält, ist für eine unterschiedliche Behandlung kein Raum. [4]

V. Die selbständig bewertungsfähige Last

In den zuletzt genannten Fällen prüft die Rechtsprechung die Passivierungsfähigkeit jeweils unter dem Gesichtspunkt

---

1) Urteil des OFH vom 28. 2.1948, I 10/47, StW 1948, 5.

2) BFH Urteil vom 15. 2.1955, I 54/54 U, BStBl 55 III 172.

3) Dieser Gesichtspunkt wird bereits im Urteil vom 15.2.1955 angedeutet.

4) van der Velde (WPg 52, 330) bezeichnet diese unterschiedliche Praxis als "Eiertanz".

der "selbständig bewertungsfähigen Last" bzw. des "negativen Wirtschaftsguts". [1] Anklänge an diese Begriffe finden sich schon in der älteren Rechtsprechung des RFH, besonders bei der Passivierung von Heimfallasten, Wirtschaftserschwernissen und Verpflichtungen zur Wiederherstellung des früheren Zustandes in Pachtverhältnissen. [2]

Deutlicher wird der OFH, [3] der ausführt, "daß ein Aufwand, dessen ordnungsgemäßer Verteilung die Rückstellungen und transitorischen Posten dienen, voraussetzt, daß aktive Wirtschaftsgüter verbraucht, passive Wirtschaftsgüter entstanden sind." Eine eindeutige Bestimmung des Begriffs "negatives Wirtschaftsgut" [4] wird jedoch nicht gegeben, er wird vielmehr wie auch der Begriff des Wirtschaftsguts auf der Aktivseite aus den Gegebenheiten des Wirtschaftslebens und der Verkehrsauffassung entwickelt. [5] Das "negative Wirtschaftsgut" wird in der Rechtsprechung vom Merkmal der Verbindlichkeit gegenüber Dritten gelöst und umfaßt auch innerbetriebliche Belastungen. [6] Der Begriff des "negativen Wirtschaftsguts" muß daher auch als Zugeständnis an die dynamische Bilanzauffassung angesehen werden, wenngleich nicht verkannt werden soll, daß er andererseits wegen des ihm innewohnenden

---

1) Die Begriffe "selbständig bewertungsfähige Last" und "negatives Wirtschaftsgut" werden regelmäßig synonym gebraucht.

2) RFH Urteil vom 10. 1.1929, VI A 1463, StW 1929, 184; RFH Urteil vom 21. 1.1931, VI A 129 StW 1931, 451.

3) Urteil des OFH vom 22. 6.1949, I 174/43, StRK, EStG § 4 R. 6.

4) Dieser Begriff ist dem Gesetz nicht bekannt.

5) BFH Urteil vom 19. 7.1955, I 149/54 S, BStBl 55 III 266

6) BFH Urteil vom 2. 6.1960, IV 114/58 StRK § 5 EStG R. 265, ebenso unter besonderer Betonung der richtigen Erfolgsabgrenzung Grieger, BB 54, 861.

Teilwertmoments eine gewisse Grenze gegen die ausschließlich dynamische Rückstellungsbildung darstellen kann. [1]

Ähnlich wie auf der Aktivseite der Begriff des Wirtschafts= guts zu einem selbständigen Bilanzierungskriterium des Steuerrechts wird und zu einer Lösung von den handelsrecht= lichen G.o.B. führt, gilt dies auch für den Begriff des nega= tiven Wirtschaftsguts. Der Begriff des negativen Wirtschafts= guts kann aber nicht mehr als beschreibender Natur sein, insoweit er als Synonym für die handelsrechtliche Passivie= rungsfähigkeit gebraucht wird ; er kann jedoch nicht die handelsrechtlichen G.o.B. ersetzen und stellt keine selbstän= dige steuerliche Bilanzierungsregelung für die Passivierung dar.
Wie gezeigt, erlaubt der handelsrechtliche Rückstellungsbe= griff in großem Umfang die Durchfuhrung des Grundsatzes peri= odengerechter Gewinnabgrenzung. Er findet seine Grenze je= doch dort, wo auf jegliches Verbindlichkeitsmoment gegenüber Dritten verzichtet wird und ausschließlich nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung und der Korrelation Auf= wandspassivierungen bzw. Einnahmeverteilungen vorgenommen werden.

---

1) An verschiedenen Fällen in der Rechtsprechung sieht man, daß der Begriff des "negativen Wirtschaftsguts" nicht notwendig zu dynamischer Aufwandsabgrenzung fuhrt (vgl. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, BFH-Ur= teil vom 15.2.1955, I 54/54 U, BStBl 55 III 172) ; beson= ders auffällig Urteil des BFH vom 1. 3.1960 (IV 114/58, StRK § 5 EStG R 223), wo eine rechtliche Verpflichtung zur Instandhaltung gegenuber den Mietern eines Hauses bestand bzw. gegenüber der Baupolizeibehörde, die bereits Zwangsgelder angedroht hatte ; dennoch wurde das Vorlie= gen eines negativen Wirtschaftsguts verneint. In einer älteren Entscheidung des RFH vom 17.6.1931 (VI A 354, StW 1931, 781) wurde dagegen in einem vergleichbaren Fall eine Rückstellung zugelassen.

I Ergebnis

Als Ergebnis der Untersuchung bleibt festzuhalten, daß der Grundsatz der periodengerechten Gewinnabgrenzung wegen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht als leitendes Bilanzierungsprinzip im Steuerrecht anerkannt werden kann. Er kann vielmehr nur insoweit durchgeführt werden, als ihn auch das Handelsrecht kennt. Hier kommen in erster Linie die Rechnungsabgrenzungsposten, die immateriellen Wirtschaftsgüter und die Rückstellungen in Betracht. Diese erlauben jedoch nur eine sehr beschränkte Durchführung des Grundsatzes periodengerechter Gewinnabgrenzung . Wegen des Imparitätsprinzips und des Grundsatzes der kaufmännischen Vorsicht kann die Periodengerechtigkeit auf der Passivseite noch eher durchgeführt werden als auf der Aktivseite, so daß man mit einer gewissen Berechtigung von einer imparitätisch statisch-dynamischen Bilanz sprechen kann, deren Aktivseite statisch, die Passivseite hingegen dynamisch ist. [1] Die Rechtsprechung, die von der unmittelbaren Geltung des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnabgrenzung im Steuerrecht ausgeht, verletzt das sich aus § 5 EStG ergebende Maßgeblichkeitsprinzip. Es ist zuzugeben, daß der Maßgeblichkeitsgrundsatz als solcher problematisch ist , da die handelsrechtlichen Wahlrechte einer objektiven steuerlichen Gewinnermittlung entgegenstehen. Die unterschiedlichen Zwecke von Handelsbilanz und Steuerbilanz lassen den

---

1) Dieser Formulierung kommt jedoch nur beschreibende Bedeutung zu, da die Bilanzierung gemäß § 5 EStG nicht nach einer übergeordneten Bilanzauffassung entschieden wird, sondern jeweils nach den für den Einzelfall geltenden G.o.B.

Maßgeblichkeitsgrundsatz fragwürdig erscheinen. Ebensowenig soll verkannt werden, daß die Rechtsprechung vielfach zu zutreffenden Ergebnissen im Sinne betriebswirtschaftlicher Verfeinerung der Erfolgsrechnung gelangt. Dies ändert aber nichts daran, daß sie häufig die gesetzliche Regelung außer Acht läßt. Die bestehenden Unzulänglichkeiten der gesetzlichen Regelung für die Ermittlung des objektiven steuerlichen Gewinns können nur durch eine Gesetzesänderung beseitigt werden. Die Rechtsprechung ist nach Artikel 20 Abs.3 GG nur zur Anwendung der Gesetze berufen, nicht aber zu ihrer Schaffung. Soweit daher der Grundsatz periodengerechter Gewinnabgrenzung im Steuerrecht allgemeine Geltung beanspruchen sollte, wäre eine Neuregelung der steuerlichen Gewinnermittlung unter Loslösung vom Handelsrecht erforderlich. Gegen eine eigenständige steuerliche Regelung zur Durchführung der periodengerechten Gewinnabgrenzung bestehen aber erhebliche Bedenken. Diese ergeben sich zumeinen daraus, daß - wenn eben möglich - die Einheit der Rechtsordnung gewahrt werden sollte und eine steuerlich selbständige Gewinnermittlung die Bilanzierung der Kaufleute noch komplizierter machen würde ; zum anderen daraus, daß die periodengerechte Gewinnabgrenzung sich in der Praxis ohnehin nicht vollständig durchführen läßt, da sich häufig nicht eindeutig entscheiden läßt, welcher Periode Aufwendungen oder Erträge zuzuordnen sind. Daher sollte trotz der bestehenden Unzulänglichkeiten weiterhin für die steuerliche Gewinnermittlung von der handelsrechtlichen Gewinnermittlung ausgegangen werden.

Lebenslauf

Ich, Hans-Joachim Gottschalk, wurde am 9.August 1943 als Sohn des verstorbenen Montageleiters Johann Gottschalk und seiner Ehefrau Magda, geb. Wilken, in Wilhelmshaven geboren. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.

Nach vierjährigem Besuch der Grundschule und neunjährigem Besuch des neusprachlichen Zweiges der Humboldtschule in Wilhelmshaven legte ich am 12.Februar 1963 die Reifeprüfung ab. Danach begann ich im Sommersemester 1963 das Studium der Rechtswissenschaft an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster. Nach dem Wintersemester 1963/64 setzte ich im Sommersemester 1964 mein Studium an der Albert-Ludwigs-Universität in Freiburg-Br. fort. Das Wintersemester 1964/65 verbrachte ich an der Freien Universität Berlin. Anschließend kehrte ich an die Universität Münster zurück, an der ich bis zum Ende meines Studiums verblieb.

Die erste juristische Staatsprüfung habe ich am 10.Juni 1967 vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht in Hamm bestanden.

Am 14.Mai 1971 habe ich vor dem Landesjustizprüfungsamt in Düsseldorf die große juristische Staatsprüfung abgelegt.

Anschließend bin ich in den Justizdienst des Landes Niedersachsen eingetreten.